Rok V. LISTOPAD 1936 Nr. 11

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1

TREŚĆ NUMERU JEDENASTEGO.

Dalszy ciąg treści na stronie 3-ciej okładki

1610.

PODATEK DOCHODOWY.

Spółdzielnie — stosunek działalności wśród członków do działalności wśród niečzłonków jako warunek ulgi podatkowej.

Z ulgi, przewidzianej w art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym, nie korzysta spółdzielnia, która rozwija swą działalność przeważnie wśród niečzłonków.[1])

Wyrok NTA z 5 lutego 1936 l. rej. 1651—1653/34 w sprawie firmy: Mleczarnia Spółdzielcza z ogr. odp. w Środzie przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1929—1931.

... Pozwana władza uzasadniła odmowę zastosowania do skarżącej ulgi z art. 10 ust. 1 p. 6 ustawy o podatku dochodowym tem, że rozwija ona swą działalność przeważnie wśród nieczłonków, a tylko częściowo działa wśród członków. To stanowisko pozwanej władzy NTA uznał za trafne. Z zeznań skarżącej wynika bowiem, że z ogólnej sumy dokonanych przez nią obrotów przypadło w r. 1929 na członków 45%, na nieczłonków 55%, w r. 1930 na członków 35,2%, na nieczłonków 64,8%, a w r. 1931 na członków 30,7%, na nieczłonków 69,3%.

Otóż w judykaturze, dotyczącej podatku przemysłowego, która znalazła wyraz m. i. w wyrokach z 10 grudnia 1930 l. rej. 517/29 (Zb. wyr. Nr. 401 S) oraz z 2 listopada 1932 l. rej. 1392/30[2]), NTA zajął stanowisko, że z osnowy p. 1 ust. 1 art. 95 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. wynika, iż wolą ustawy jest, aby także w wypadku rozszerzania działalności spółdzielni na nieczłonków spółdzielnia spełniała przedewszystkiem cel swego powołania i istnienia, jakim jest z mocy art. 1 ustawy o spółdzielniach „podniesienie zarobku lub gospodarstwa członków przez prowadzenie wspólnego przedsiębiorstwa". Taka bowiem, a nie inna wola ustawy wynika z użycia w powołanym punkcie zwrotu o rozszerzaniu działalności spółdzielni na nieczłonków. Ulga zatem, o której mowa w powyższym przepisie, nie przysługuje takim spółdzielniom, których działalność rozciąga się przeważnie na nieczłonków. Gdy treść przepisu art. 10 ust. 1 p. 6 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) jest identyczna z treścią powołanego wyżej przepisu usta-

---

[1]) Por. odmienną tezę wyroku OPA 1612/36.

[2]) OPA 79/32.

wy o podatku przemysłowym i gdy pozatem ratio legis tych przepisów jest w obu wypadkach niewątpliwie ta sama, to NTA uznał, że powyższa zasada ma także w odniesieniu do ulgi z art. 10 ust. 1 p. 6 ustawy o podatku dochodowym pełne zastosowanie. Pozwana władza trafnie zatem odmówiła skarżącej ulgi z pow. przepisu na tej podstawie, że rozwija ona swą działalność przeważnie wśród niecziłonków....

1611.

PODATEK DOCHODOWY.

Spółdzielnie — niemożność ścisłego stwierdzenia na podstawie ksiąg obrotów z członkami i niecziłonkami a ulga podatkowa.

W przypadkach, gdy księgi handlowe spółdzielni nie pozwalają na ścisłe stwierdzenie obrotów z członkami i obrotów z niecziłonkami, spółdzielnia taka nie może korzystać z ulgi z art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym.

Wyrok NTA z 11 grudnia 1935 l. rej. 1246/32 w sprawie Spółdzielni z ogr. odp. „Zgoda" w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

...Według art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym w spółdzielniach, działających na zasadzie ustawy z 29 października 1920 poz. 733 Dz. Ust., które należą do związków rewizyjnych, wymienionych w art. 66 i 70 tejże ustawy — podlegają odliczeniu od ogólnego dochodu sumy nadwyżek bilansowych, pochodzące z obrotów z członkami, tylko o tyle, o ile spółdzielnie te faktycznie i ustawowo działają wśród swych członków lub jeżeli rozszerzają wprawdzie działalność swoją i na osoby nie będące członkami, przelewają jednak przypadające na niecziłonków nadpłaty i zwroty w całości do funduszów, nie podlegających podług statutu podziałowi pomiędzy członków. W wyroku swoim z 7 marca 1932 l. rej. 5570/29 NTA, interpretując powyższy przepis ustawy, stanął na stanowisku, iż w spółdzielni, która ubiega się o ulgę z art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym, a działa tak wśród członków, jak i niecziłonków, księgi handlowe winny wykazywać sumy obrotu z podziałem na obroty, dokonane z członkami i niecziłonkami, a to celem umożliwienia dokonania odliczenia z art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym. W wyroku z 30 listopada 1931 l. rej. 2005/28 NTA orzekł, iż kwota, przypadająca w wyniku przy-

znania powyższej ulgi do odliczenia, nie może być odliczona według dowolnego klucza, lecz musi być zgodna z rzeczywistością. Z wyroków tych wynika zatem, że w przypadkach, gdy księgi handlowe spółdzielni nie pozwalają na ścisłe stwierdzenie obrotów z członkami i obrotów z niečzłonkami, spółdzielnia taka nie może korzystać z ulgi z art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym, ponieważ ustalenie nadpłat i zwrotów, które przypadają na obroty z nieczłonkami i winny być przelane do funduszów niepodzielnych, nie jest możliwe. Również nie jest możliwe ścisłe sprawdzenie nadpłat i zwrotów, przypadających na obroty z członkami, oraz ustalenie zysków bilansowych, pochodzących z obrotów z członkami, wolnych od opodatkowania.

W rozpoznawanej sprawie skarżąca Spółdzielnia przyznawała w postępowaniu administracyjnem i przyznaje również w skardze, że w swoich księgach handlowych nie prowadzi ewidencji obrotów z członkami i nieczłonkami, że zatem na podstawie ksiąg nie jest możliwe ustalenie nadwyżek bilansowych, pochodzących z obrotu z członkami, a wolnych od opodatkowania. Również nie jest możliwe ustalenie na podstawie ksiąg nadpłat i zwrotów, przypadających na nieczłonków, które to nadpłaty i zwroty winny być przekazane do funduszów, nie podlegających podziałowi pomiędzy członków. Z akt sprawy wynika, że skarżąca spółdzielnia obliczyła sumy nadwyżek bilansowych, które, jej zdaniem, pochodzą z obrotów z członkami i są wolne od opodatkowania, nie w sposób zgodny z rzeczywistością, lecz na podstawie przypuszczalnych obliczeń; dokonany bowiem przez spółdzielnię podział obrotu na obrót z członkami i nieczłonkami nie opiera się na danych z ksiąg, lecz na założeniu, że w pewnych jej oddziałach dokonuje się tylko obrotów z członkami, w innych z nieczłonkami, jakkolwiek Spółdzielnia przyznaje, że w jednych, jak i w drugich oddziałach towary zakupują tak członkowie, jak i nieczłonkowie. W tych warunkach należało uznać, że już z tego powodu władza pozwana miała uzasadnioną podstawę do odmówienia Spółdzielni ulgi z art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym, bez wdawania się w rozpoznawanie okoliczności i dowodów, przytoczonych w odwołaniu na udowodnienie prawdziwości danych, zawartych w zeznaniu Spółdzielni.

Z uwagi na powyższe należało oddalić skargę jako nieuzasadnioną, bez wdawania się w rozpoznawanie pozostałych zarzutów skargi, jako bezprzedmiotowych przy tym stanie sprawy.

1612.

PODATEK DOCHODOWY.

Spółdzielnie — ustalenie wzajemnego stosunku obrotów z członkami i niečłonkami; stosunek działalności wśród członków do działalności wśród niečłonków a ulga podatkowa.

1. W rozumieniu art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym dla ustalenia wzajemnego stosunku obrotów z członkami i niečłonkami spółdzielni miarodajne są tranzakcje, dokonane w zakresie podstawowej działalności spółdzielni z jej członkami i niečłonkami.

2. Dla przyznania ulgi z art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym nie jest konieczne, by spółdzielnia w przeważnej części działała pomiędzy swymi członkami. (Tezy).

Wyrok NTA z 3 kwietnia 1936 l. rej. 7258/34 w sprawie firmy: „Podolski Sojuz Kooperatyw" Spółdzielnia z odp. udz. w Tarnopolu przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej II we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

„Podolski Sojuz Kooperatyw" Spółdzielnia z odp. udz. w Tarnopolu zeznała w terminie do wymiaru podatku dochodowego na 1933 rok podatkowy dochód w kwocie 810,79 zł, przyczem zaznaczyła, że z ogólnej sumy obrotów 1.918,919,46 zł 35% przypada na obroty z członkami, zaś 65% na obroty z niečłonkami. Protokółem rewizji ksiąg Spółdzielni z 10 czerwca 1933 stwierdzono, że Spółdzielnia prowadzi ewidencję obrotów z członkami i niečłonkami, przyczem obroty, z członkami dokonane, wynoszą 35%, zaś obroty, dokonane z niečłonkami, 65%. Pozatem ustalono protokółem, że po doliczeniu do zysku bilansowego pozycyj nie potrącalnych przy wymiarze podatku dochodowego dochód podatkowy winien wynosić 7.582,40 zł.

Przewodniczący Komisji Szacunkowej w trybie art. 58 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) podał w wątpliwość zeznany przez Spółdzielnię dochód — z uwagi na pozycje, zakwestjonowane protokółem rewizji ksiąg. Pozatem zaznaczono w dekrecie wątpliwości, iż z uwagi na to, że Spółdzielnia w przeważającej części działa wśród niečłonków, nie mogą jej być przyznane ulgi z art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym. W odpowiedzi Spółdzielnia nie zaprzeczyła doliczalności do zysku bilansowego pozycyj, objętych dekretem wątpliwości, natomiast podniosła, iż w zeznaniu mylnie podała stosunek swych obrotów z członkami do obrotów z niečłonkami. Obroty bowiem z członkami wynoszą 85,01%, zaś obroty z niečłonkami 14,99% ogólnych obrotów. Omyłka polega na tem,

że w sumie sprzedaży niečzłonkom 1.295.134,31 zł, mieści się kwota 809.621,81 zł, uzyskana z eksportu jaj, przyczem jaja te zostały zakupione wyłącznie u członków, wobec czego kwota 809.621,81 zł winna być uznana za obrót z członkami.

Komisja Szacunkowa ustaliła dochód Spółdzielni na 7.582,40 zł, przyczem nie przyznała Spółdzielni ulgi z art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym.

W odwołaniu Spółdzielnia, nie kwestjonując wysokości ustalonego dochodu, zarzuciła, że przy wymiarze podatku należało uwzględnić sprostowaną w odpowiedzi na dekret wątpliwości omyłkę, popełnioną w zeznaniu co do wzajemnego stosunku obrotów Spółdzielni z członkami i nieczłonkami, i na tej podstawie należało z kwoty dochodu 7.582,40 zł na zasadzie art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym wyłączyć 85,01%, a wtedy Spółdzielnia byłaby wolna od opodatkowania, gdyż dochód podatkowy nie przekraczałby 1.500 zł. Dalej zarzuciła Spółdzielnia, iż gdyby nawet przyjąć, że obroty z członkami wynosiły jedynie 65% jej ogólnych obrotów, to i w tym przypadku nie byłaby uzasadniona odmowa przyznania ulgi z art. 10 p. 6 ustawy przez potrącenie 35% ustalonej podstawy wymiaru.

Władza pozwana zaskarżonem orzeczeniem nie uwzględniła wniesionego odwołania, przyczem zaznaczyła, że ulgi z art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym nie przyznaje, wobec stwierdzenia na podstawie rewizji ksiąg, iż obroty Spółdzielni z nieczłonkami wynoszą 65% jej ogólnych obrotów.

W skardze na powyższe orzeczenie zarzuca Spółdzielnia:

1) że wobec złożenia w terminie zeznania o dochodzie miała prawo skorygować omyłkę, popełnioną w zeznaniu co do wzajemnego stosunku obrotów Spółdzielni z członkami i nieczłonkami, a władze były obowiązane sprawdzić to sprostowanie w trybie art. 63 ustawy o podatku dochodowym, o ile nie dawały mu wiary, i na tej podstawie przyznać ulgę z art. 10 p. 6 ustawy,

2) że nawet w przypadku niewzięcia pod uwagę sprostowania zeznania, dokonanego przez Spółdzielnię, należało na podstawie art. 10 p. 6 ustawy wyłączyć z podstawy opodatkowania 35% sumy 7.582,40 zł, jako zyski bilansowe, osiągnięte z obrotów z członkami.

NTA rozważył, co następuje:

Zarzut skargi, streszczony pod p. 1, należało uznać za trafny. Z akt wynika, że Spółdzielnia złożyła zeznanie o dochodzie, a na dekret wątpliwości udzieliła w terminie odpowiedzi. W tych warunkach należało uznać, że Spółdzielnia nie utraciła prawa współdziałania przy wymiarze podatku i miała prawo w odpowiedzi na dekret wątpliwości względnie nawet w od-

wołaniu sprostować dane, zawarte w zeznaniu o dochodzie, a władza wymiarowa I instancji względnie władza pozwana była obowiązana ustosunkować się do dokonanego przez Spółdzielnię sprostowania. Zresztą i władza pozwana w odpowiedzi na skargę nie zaprzecza Spółdzielni prawa sprostowania przed upływem terminu odwoławczego danych, zawartych w zeznaniu. Broni ona jednak swego stanowiska tem, iż sprostowania tego nie uwzględniła, ponieważ na podstawie ksiąg handlowych Spółdzielni stwierdzono, iż obroty z członkami Spółdzielni wynosiły 35%, zaś obroty z nieczłonkami 65%.

To stanowisko atoli nie może się ostać. Spółdzielnia i w odpowiedzi na dekret wątpliwości i w odwołaniu broniła się tem, że w księgach mylnie wykazała jako obrót z nieczłonkami sumę 809.621,81 zł, osiągniętą z eksportu jaj. Jaja te bowiem zostały skupione wyłącznie wśród członków, wobec czego suma ta winna być uznana za obrót z członkami. W związku z tak ujętą obroną Spółdzielni wyłoniła się konieczność rozstrzygnięcia kwestji, czy w spółdzielniach, których podstawową działalnością jest skup u członków wytwarzanych przez nich produktów celem odprzedaży tych produktów, za obrót z członkami może być uznana suma, uzyskana z odprzedaży skupionych od członków spółdzielni produktów, w wypadku, gdy odprzedaży dokonano na rzecz nieczłonków spółdzielni.

Powyższą kwestję należało rozstrzygnąć w sensie pozytywnym. Według art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym podlegają odliczeniu od ogólnego dochodu sumy nadwyżek bilansowych, pochodzące z obrotów z członkami. Chodzi więc o ustalenie, czy pojęcie obrotu z art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym pokrywa się z pojęciem obrotu z art. 5 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. Gdyby podzielić ten pogląd, wówczas nie korzystałyby z ulgi, przewidzianej w art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym, te wszystkie spółdzielnie, których podstawowa działalność polega na skupie od członków spółdzielni wytwarzanych przez nich produktów celem odprzedaży ich bądź w stanie niezmienionym, bądź też po przerobieniu (np. skup zboża, jaj oraz ich odprzedaż, skup mleka i odprzedaż wyrobionego masła) także nieczłonkom spółdzielni. Powyższa forma spółdzielczości ma szerokie zastosowanie w rolnictwie. Ponieważ przepisy art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym nie dają podstawy do wniosku, by zamiarem ustawodawcy było wyłączyć od ulgi tę formę spółdzielczości, zwłaszcza, gdy się zważy, że ta forma z natury rzeczy nie dawałaby żadnych nadwyżek bilansowych z obrotów, ograniczających się do skupu, ponieważ następnie i gospodarczo nie dałoby się uzasadnić wyłączenie tego rodzaju spółdzielczości z pod działania ulgi — należało dojść do wniosku, że w przypadkach, gdy podstawową działalnością spółdzielni jest ułatwienie członkom spółdzielni zbytu wytwarzanych przez nich pro-

duktów w drodze ich skupu, a następnie odprzedaży, dla ustalenia wzajemnego stosunku obrotów z członkami i niečzłonkami w rozumieniu art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym nie mogą być miarodajne kryterja obrotu z art. 5 ustawy o podatku przemysłowym, lecz wzajemny stosunek tranzakcyj, dokonanych w zakresie podstawowej działalności spółdzielni z jej członkami i nieczłonkami.

Z uwagi na powyższe, w związku z zarzutem odwołania, iż suma 809.621,81 zł jako uzyskana z eksportu jaj, skupionych u członków spółdzielni, winna być uznana za pochodzącą z obrotu z członkami, było obowiązkiem władzy pozwanej ustalić w prawidłowem postępowaniu stan faktyczny, miarodajny w myśl powyższych wywodów dla rozstrzygnięcia sprawy. Od tego rodzaju rozpatrzenia zarzutu odwołania nie uwalniał władzy pozwanej fakt wykazania w księgach handlowych Spółdzielni sumy 809.621,81 zł jako uzyskanej z obrotu z nieczłonkami. Spółdzielnia bowiem, nie będąc w zaoczności, miała prawo sprostować w postępowaniu wymiarowem względnie przed upływem terminu odwoławczego, prowadzoną przez siebie ewidencję obrotów z członkami i nieczłonkami i, jak wynika z akt, z tego prawa skorzystała. Tego nie uczyniła władza pozwana, wobec czego należało postępowanie w rozpoznawanej sprawie uznać za wadliwe z istotną szkodą dla skarżącej.

Drugi zarzut skargi należało również uznać za trafny.

Według art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym w spółdzielniach, działających na podstawie ustawy o spółdzielniach i należących do ustawowo uznanych związków rewizyjnych, odlicza się od ogólnego dochodu sumy nadwyżek bilansowych, pochodzące z obrotów z członkami, o ile spółdzielnie te faktycznie i statutowo działają wśród swych członków, lub jeżeli rozszerzają wprawdzie działalność swoją i na osoby, nie będące członkami, jednak przelewają przypadające na nieczłonków nadpłaty i zwroty w całości do funduszów, nie podlegających podług statutu podziałowi między członków. Z powyższego brzmienia ustawy w związku z konstrukcją ulgowego opodatkowania takich spółdzielni wynika, że w przypadkach, gdy spółdzielnia działa także wśród nieczłonków, dla przyznania ulgi w podatku dochodowym konieczne jest jedynie, by nadpłaty i zwroty, przypadające na nieczłonków, były przekazywane do niepodzielnych funduszów spółdzielni, natomiast nie jest konieczne, by spółdzielnia w przeważnej części działała pomiędzy członkami spółdzielni. Im mniej zresztą spółdzielnia działa między członkami, tem mniejszy z reguły będzie zakres przyznanej ulgi i odwrotnie.

Z treści zaskarżonego orzeczenia wynika, że władza pozwana przy wydawaniu zaskarżonego orzeczenia, ustosunkowując się negatywnie do wniosku odwołania, wyszła z założenia prawnego, niezgodnego z powyższą

wykładnią obowiązujących przepisów, i z tego zatem powodu należało w związku z drugim zarzutem skargi uznać postępowanie w rozpoznawanej sprawie za wadliwe....

Kwestja, o ile dotyczy przepisów o spółdzielniach, została omówiona w glosie OPA 1597/36. Tu można się zatem ograniczyć do rozważenia samych zagadnień podatkowych.

I. 1. Przy udzielaniu ulg podatkowych nawiązuje do działalności spółdzielni nietylko art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym, której dotyczy powyższy wyrok, ale ponadto ustawa o podatku przemysłowym (art. 40), ustawa o opłatach stemplowych (art. 103 ust. 3 i art. 116 ust. 1) oraz § 12 rozp. wykon. do ustawy o podatku od kapitałów i rent w brzmieniu rozporządzeń poz. 827/27 i 404/30 Dz. Ust. Aczkolwiek nawiązanie to nie jest identyczne, to z uwagi na tożsamość podmiotu podatkowego, którego działalność jest uregulowana tą samą ustawą, wydaje się celowe omówienie zagadnienia na tle wszystkich powołanych przepisów, ileże one wykazują w szczegółach znaczne podobieństwo, które się zachowało mimo dokonywanych przy nowelizacji odnośnych ustaw zmian brzmienia tych przepisów. To podobieństwo czyni też zbędnem szczegółowe badanie każdego przepisu w jego rozwoju historycznym i zezwala na wzięcie pod uwagę przepisu w brzmieniu, obecnie obowiązującem. Zaznaczyć przytem trzeba, że aczkolwiek pobór podatku na zasadzie art. 2 ust. 1, 2 i 3 ustawy o podatku od kapit. i rent poz. 517/20 Dz. Ust. został zawieszony ustawą z 1 lutego 1930 poz. 67 Dz. Ust., to nie oznacza to jeszcze uchylenia podatku, a zatem powołany wyżej przepis § 12 rozp. wykon. nie jest zupełnie bezprzedmiotowy.

2. Ustanawiając jakąkolwiek ulgę podatkową, ustawodawca zawsze określić musi: a) podmiot podatku, który z ulgi korzysta oraz ewentualnie przedmiot, podlegający podatkowi, b) warunki, od spełnienia których ulga zależy, c) rozmiar ulgi. Nie zmienia istoty tego schematu okoliczność, że w przypadku zwolnienia pewnego podmiotu podatkowego w zupełności i bezwarunkowo od określonego podatku wystarczy opisanie w ustawie tego podmiotu.

Postanowienia powołanych wyżej ustaw, streszczone według wskazanego schematu, mają mniej więcej następującą treść:

A) Ustawa o podatku dochodowym (art. 10 p. 6).

a_1) w spółdzielniach, działających na zasadzie ustawy z 29 października 1920 o spółdz.,

b_1) 1) które należą do związków rewizyjnych wymienionych w art. 66 i 70 ustawy o spółdz., posiadających na podstawie art. 68 tejże ustawy prawo rewizji, 2) o ile spółdzielnie te faktycznie i statutowo działają wśród swych członków, 3) lub jeżeli rozszerzają wprawdzie działalność swoją i na osoby, nie będące członkami, ale przelewają przypadające na nieczłonków nadpłaty i zwroty w całości do funduszów, nie podlegających podług statutu podziałowi między członków,

c_1) odlicza się od ogólnego dochodu sumy nadwyżek bilansowych (zyski bilansowe), pochodzące z obrotów z członkami.

B) Ustawa o podatku przemysłowym poz. 339/36 Dz. Ust. (art. 40).

a_2) spółdzielnie, działające na podstawie ustawy z 29 października 1920 o spółdz., a będące 1) spółdzielniami mieszkaniowemi dla budowy nowych domów, 2) spółdzielniami dla wykonywania robót wyłącznie siłami członków (spółdzielnie pracy) oraz 3) spółdzielcze instytucje drobnego kredytu (art. 40 ust. 1 p. 1),

b_2) 1) należące do związków rewizyjnych w rozumieniu art. 68 i 70 ustawy o spółdz. lub też, jeżeli do związku rewizyjnego nie należą, zorganizowane w myśl art. 70 tejże ustawy i posiadające przyznane im przez Radę Spółdzielczą prawo rewizji, 2) jeżeli statutowo i faktycznie działają wyłącznie wśród swych członków, lub 3) jeżeli rozszerzają wprawdzie działalność swą i na osoby, nie będące członkami, lecz przypadające na niečłonków nadpłaty i zwroty przelewają w całości do funduszów, nie podlegających według ustawy o spółdzielniach lub statutu podziałowi między członkami, 4) przy spółdzielniach pracy — jeżeli narzędzia i maszyny nie są własnością spółdzielni względnie jej członków,

c_2) zwalnia się od podatku przemysłowego;

a_3) w spółdzielniach, działających na podstawie ustawy z 29 października 1920, a będących spółdzielniami kredytowemi (art. 6 prawa bankowego),

b_3) pod warunkami określonemi pod b_2,

c_3) zwalnia się od podatku przemysłowego od obrotu sumę pobranych i należnych procentów od wkładów członków i pożyczek, udzielanych członkom, oraz od sum, lokowanych w związkowych centralach finansowych;

a_4) w spółdzielniach, działających na podstawie ustawy z 29 października 1920 o spółdz., nie należących do kategoryj wymienionych wyżej w punkcie a_2) i a_3), a sprzedających produkty gospodarstwa wiejskiego względnie przerabiających produkty hodowli lub len lub też przerabiających inne płody rolne, jeśli w tym ostatnim przypadku sposób przeróbki nie ma charakteru fabrycznego lub o ile spółdzielnie te wykupują świadectwa przemysłowe VI, VII lub VIII kat. dla przedsiębiorstw przemysłowych,

b_4) pod warunkami określonemi pod b_2 i o ile członkowie są dostawcami spółdzielni,

c_4) zwalnia się od opodatkowania obrót w rozumieniu art. 5 ustawy o pod. przem., dokonany z członkami lub przypadający na członków;

a_5) w spółdzielniach wojskowych

c_5) obrót osiągnięty w obrębie koszar uważa się za obrót dokonany z członkami;

a_6) Centralna Kasa Spółek Rolniczych

c_6) korzysta z ulg, określonych wyżej pod c_3.

C) Ustawa o opłatach stemplowych (art. 103).

a_7) wpłaty na udziały w spółdzielniach (ustawa z 29 października 1920),

b_7) 1) które według swych statutów mogą zawierać umowy wchodzące w zakres ich podstawowej działalności tylko ze swymi członkami, 2) albo nawet nie z członkami, jeżeli nadpłaty i zwroty przypadające na osoby, nie będące członkami, są przelewane w całości do funduszu zasobowego lub do innych funduszów, nie podlegających podziałowi między członków. Ustawa zastrzega przytem, że zwolnienia od opłaty nie uchyla a) zawieranie umów z osobami, które nie są członkami, jeżeli bez tych umów nie dałyby się spełnić podstawowe zadania spółdzielni, b) wykonywanie przez spółdzielnię takich czynności, w których ona występuje w charakterze pełnomocnika innej osoby; zastrzega dalej ustawa, że uwolnienie ustaje z dniem zarejestrowania zmiany statutu, na skutek której spółdzielnia traci warunki uwolnienia, jak również z dniem rozpoczęcia czynności, przekraczających zakres podstawowej działalności,

c_7) wolne są od opłaty stemplowej w wysokości 2% od udziałów.

D) Ustawa o opłatach stemplowych (art. 116).

a_8) obligi, stwierdzające pożyczkę, daną przez instytucję drobnego kredytu, za którą uważa się spółdzielnię,

b8) 1) należącą do związku rewizyjnego (art. 68 i 70 ustawy), 2) jeżeli jej podstawowem zadaniem statutowem jest udzielanie członkom pożyczek oraz przyjmowanie wkładów pieniężnych, 3) jeżeli wysokość kredytu, jaki może być udzielony jednemu członkowi, nie przewyższa kwoty, którą określi rozporządzenie (obecnie 8000 zł co do związków samorządowych, spółdzielni i innych zrzeszeń, a 2000 zł co do innych członków),

c8) podlegają opłacie w wysokości 0,3% od sumy zobowiązania.

E) § 12 rozp. wykon. do ustawy o podatku od kapitałów i rent.

a9) w instytucjach drobnego kredytu, za które uważa się spółdzielnie,

b9) 1) mające za podstawowy przedmiot przedsiębiorstwa udzielanie członkom pożyczek i przyjmowanie wkładów pieniężnych, przyczem za podstawowy przedmiot przedsiębiorstwa uważa się te czynności, które w statucie umieszczone są na pierwszem miejscu i faktycznie wykazują największe obroty, 2) jeżeli w zakresie podstawowego przedmiotu przedsiębiorstwa działają wyłącznie wśród członków, 3) lub też, rozciągając działalność i na osoby, nie będące członkami, przelewają przypadające na te osoby nadpłaty i zwroty do funduszów, nie podlegających według ustawy o spółdz. lub statutu podziałowi między członków, 4) jeżeli należą do związków rewizyjnych, 5) jeżeli czynności bankierskie ograniczają do zakresu, przewidzianego w art. 91 prawa bankowego oraz 6) jeżeli udzielają członkom pożyczek w granicach kredytu, nie przekraczającego 2.000 zł dla osób fizycznych i 8.000 zł dla spółdzielni, związków samorządowych i innych zrzeszeń,

c9) zwalnia się od podatku przychody z wkładów, określonych w art. 2 ustawy o podatku od kapit. i rent.

II. Odnośne postanowienia ustawowe starano się powyżej streścić możliwie dokładnie. Wobec tego jednak, że będące przedmiotem niniejszego omówienia zagadnienie dotyczy w pierwszej linji sprawy działalności spółdzielni, ulegną szczegółowemu omówieniu te postanowienia, które z interesującą nas kwestją pozostają w związku. W szczególności:

A) (a1—a9) ustalenie typu spółdzielni.

Przy badaniu podmiotu podatkowego, t. j. przy badaniu kwestji, czy mamy do czynienia ze spółdzielnią, decydujące będą postanowienia ustawy o spółdz. Badanie władz skarbowych ograniczy się więc do kwestji, czy spółdzielnia ma prawny byt, t. j. czy została zarejestrowana. Nie należy natomiast do władzy skarbowej badanie kwestji, czy zachodzą warunki rozwiązania spółdzielni (por. wyrok NTA z 20 stycznia 1926 l. rej. 1533/24, Zb. wyr. Nr. 866). Tam, gdzie ustawa przyznaje ulgę tylko pewnym typom spółdzielni (a2, a3, a4, a5, a6 i a9), potrzeba jeszcze oczywiście zbadać, czy spółdzielnia należy do tego typu, o jakim ustawa mówi. Decydujące w tym względzie będą postanowienia statutu, a w szczególności te jego przepisy, które określają działalność podstawową, chyba że ustawa mówi o pewnym specjalnym typie spółdzielni, niezależnym od działalności podstawowej, określonej w statucie. Tu należą spółdzielnie wojskowe, których nazwa wskazuje, iż są to spółdzielnie, mające za członków osoby wojskowe, a więc w których o typie spółdzielni decyduje członkostwo.

Według § 80 rozp. wykon. do ustawy o pod. przem. (poz. 770/34 Dz. Ust.) za spółdzielnię mieszkaniową dla budowy nowych domów należy uznać taką spółdzielnię, której majątek pozostaje wyłącznie jej własnością, członkowie zaś korzystają z mieszkań w charakterze lokatorów. Nie wdając się w rozpatrywanie kwestji, czy rozporządzenie jest w tym punkcie zgodne z ustawą, podnieść trzeba, że przy ustalaniu

typu, przewidzianego w rozporządzeniu, nie wystarczą przepisy statutu, bo ten z reguły (art. 6 ustawy o spółdz.) regulować będzie jedynie prawa członków do mieszkań i oznaczać cel spółdzielni, który może polegać na dostarczeniu członkom mieszkań do użytkowania lub na dostarczeniu członkom mieszkań w domach, stanowiących własność członków. Dla ustalenia typu spółdzielni miarodajna tu więc być musi faktyczna działalność spółdzielni.

B) (b_1—b_9) Warunki ulgi podatkowej.

1) Ograniczenie działalności podstawowej do członków.

a) żaden z wchodzących tu w grę przepisów podatkowych nie zawiera zmiany tych przepisów ustawy o spółdz., które stanowią, że, jeśli statut obejmuje ograniczenie zawierania interesów z niećzłonkami (art. 7 p. 2 ustawy o spółdz.), to odnosi się to do działalności podstawowej spółdzielni. Jeśli więc ustawy podatkowe mówią o statutowem działaniu wśród członków (art. 40 ustawy o pod. przem. oraz art. 10 p. 6 ustawy o pod. doch.), a więc o ograniczeniu działalności spółdzielni do członków, to odnosić się to może jedynie do działalności podstawowej. że tę właśnie działalność miały ustawy podatkowe na myśli, wynika jeszcze z następujących okoliczności:

Pierwszy, dotyczący tej kwestji akt ustawodawczy polski (uw. 4 do art. 470 ros. ustawy o pod. przem., dodana art. 14 ustawy z 17 grudnia 1921 poz. 7/22 Dz. Ust.) mówi o spółdzielniach, „które zaspokajają potrzeby tylko członków, zawierają umowy wchodzące w zakres ich statutowej działalności (art. 36 ustawy o spółdz.) tylko z członkami, lub które rozszerzają wprawdzie działalność swoją i na osoby, nie będące członkami, ale przelewają przypadające na niećzłonków nadpłaty i zwroty w całości do funduszów, nie podlegających według statutu podziałowi między członków". Stylizacja ta jest bezsprzecznie naśladownictwem brzmienia § 5 pruskiej ustawy o podatku przemysłowym z 24 czerwca 1891, który mówił o spółdzielniach (eingetragene Genossenschaften), mających za zadanie zaspokajać potrzeby swoich członków, jeżeli statutowo i faktycznie działalność swoją (Verkehr) na członków ograniczają. Wprawdzie późniejszy przepis art. 95 ustawy o pod. przem. poz. 412/23 Dz. Ust. mówi już tylko o statutowem i faktycznem działaniu wśród członków spółdzielni, lecz przepis ten, wprowadzony na skutek wniosku Komisji Skarbowej (Druk Sejmu Nr. 352), nie może sam przez się świadczyć na niekorzyść tezy tu bronionej, mimo że wniosek Komisji był dosłownem powtórzeniem (pewnej części) § 85 austr. ustawy o podatkach bezpośrednich. Nie może też świadczyć na niekorzyść tej tezy dodany prawie równoczesną ustawą z 9 marca 1923 poz. 228 Dz. Ust. na skutek wniosku poselskiego, zgłoszonego na posiedzeniu Sejmu dnia 27 lutego 1923, punkt 6 art. 10 ustawy o pod. doch., na mocy którego ulegały odliczeniu od zysku bilansowego kwoty, przelane do funduszów, nie podlegających podziałowi między członków, gdyż prawie równocześnie zgłoszony (pismo Ministra Skarbu z 28 lutego 1923, Druk Sejmu Nr. 252) projekt ustawy z 11 grudnia 1924 poz. 2/25 Dz. Ust. o ulgach dla spółdzielni zajmuje się tą sprawą, a art. 2 tej ustawy, którego właściwy przepis został recypowany przez u. o. s. (art. 103 ust. 3), zawiera w tym względzie interpretację autentyczną, głosząc: „Zawieranie umów z niećzłonkami nie uchyla prawa do uwolnienia, jeśli umowy te są działaniami pomocniczemi, bez których nie dałyby się spełniać zadania podstawowe; nie wykluczają zatem uwolnienia np.: zakupywanie towarów przez spółdzielnię spożywców lub przez spółdzielnię, której zadaniem jest dostarczanie członkom surowców, narzędzi i t. p.; zakupywanie materjałów budowlanych przez spółdzielnię budowlaną; sprzedawanie niećzłonkom towarów, dostarczonych spółdzielni rolniczej lub magazynowej

przez jej członków, albo towarów, wytworzonych przez spółdzielnię przemysłowo-wytwórczą; przyjmowanie od niečzłonków wkładów pieniężnych lub lokowanie w bankach funduszów zbędnych". Wobec tego staje się zbędne dalsze dowodzenie, że wyrażenie u. o. s. „podstawowe zadania statutowe" (art. 116) i „zawieranie umów, wchodzących w zakres podstawowej działalności" (art. 103), jako też „podstawowy przedmiot przedsiębiorstwa" (§ 12 rozp. wykon. do ustawy o podatku od kapit. i rent) nie oznaczają nic innego, jak „działanie", o którem mowa w art. 40 ustawy o pod. przem. i w art. 10 p. 6 ustawy o pod. doch. oraz że wszystkie te wyrażenia razem oznaczają działalność podstawową.

Judykatura NTA obowiązek statutowy działania wśród członków łączy w zasadzie z podstawową działalnością w powyższem rozumieniu, nazywając tę działalność różnie (np. wyrok z 10 grudnia 1930 l. rej. 517/29, Zb. wyr. Nr. 401 S mówi o tranzakcjach).

b) O ile chodzi o spółdzielnie, do których podstawowej działalności należy udzielanie pożyczek (art. 36 ust. 3 ustawy o spółdz.), to one z ustawy są obowiązane do nieudzielania ich niečzłonkom, o ile statut nie stanowi czego innego. Zastrzeżenie więc w ustawie o pod. przem. (art. 40) i w ustawie o pod. doch. (art. 10 p. 6) „o statutowej działalności" wśród członków, w art. 116 u. o. s. o podstawowem zadaniu „statutowem" i w art. 103 u. o. s. o możności zawierania umów, wchodzących w zakres podstawowej działalności, tylko z członkami „według statutu" — polega o tyle na nieporozumieniu, że zakaz tego rodzaju nie będzie „statutowy", choćby go w statucie zamieszczono, gdyż źródłem prawa względnie obowiązku dla spółdzielni jest w tej mierze przepis ustawy o spółdz. (art. 36 ust. 3) jako ius cogens.

Możnaby wprawdzie twierdzić, że skoro ustawa mówi o zakazie statutowym, to dyspozycja jej nie odnosi się do zakazu ustawowego, lecz twierdzenie takie nie mogłoby się ostać na tle przepisu art. 40 p. 1 i 2 ustawy o pod. przem. i art. 116 u. o. s., które mówią wprost o spółdzielni kredytowej względnie o spółdzielni, której podstawowem zadaniem statutowem jest udzielanie pożyczek członkom.

c) Wypada jeszcze zaznaczyć, że nie ma znaczenia dla przyznania ulgi podatkowej okoliczność, że ustawa o pod. przem. oraz § 12 rozp. wykon. do ustawy o pod. od kapit. i rent używa w związku z działalnością między członkami wyrażenia „wyłącznie". Chodzi tu bowiem o ograniczenie działalności do członków, a to może nastąpić tylko statutem w sposób, przewidziany ustawą o spółdz. Z chwilą zaś ograniczenia działalności podstawowej do członków, wykonywanie tej działalności między niečzłonkami naraża zarząd na odpowiedzialność karną bez względu na to, czy w statucie w klauzuli ograniczającej dodano słowo „wyłącznie". Z tych samych powodów nie ma znaczenia użycie w art. 103 u. o. s. wyrażenia „tylko" w związku z ograniczeniem działalności podstawowej do członków.

Między u. o. s. a ustawą o pod. przem. i ustawą o pod. doch. zachodzi w omawianej tu kwestji jeszcze dalsza różnica, a mianowicie ta, że, podczas gdy dwie ostatnie ustawy żądają faktycznego działania wśród członków, to u. o. s. o faktycznem działaniu wcale nie wspomina. I słusznie. Jeśli bowiem spółdzielnia jest prawnie ograniczona w swej działalności podstawowej do członków, to uzależnianie ulgi od tego, aby spółdzielnia nie wykonywała tej działalności między niečzłonkami jest zbędne, ponieważ ustawa uważa taką działalność za przestępstwo (por. wyrok NTA z 7 czerwca 1934 l. rej. 2007/33, OPA 1597/36). Uzależnianie zaś ulgi od faktycznej działalności wśród członków jest zbędne, gdyż presumpcją ulgi podatkowej jest przedmiot podatku, a ten zkolei nie może istnieć bez faktycznej działalności spółdzielni.

d) Zdanie 2 ust. 3 art. 103 u. o. s. brzmi: „Nie uchyla uwolnienia od opłaty: a) zawieranie umów z osobami, które nie są członkami, jeżeli bez tych umów nie dałyby się spełnić podstawowe zadania spółdzielni, b) wykonywanie przez spółdzielnię takich czynności, w których ona występuje w charakterze pełnomocnika innej osoby“. Skoro przyznanie ulgi podatkowej zależy od dokonywania z członkami czynności, wchodzącej w zakres podstawowej działalności, to dokonywanie z nieczłonkami czynności pomocniczych oczywiście nie może pozbawić spółdzielni ulgi. Wobec tego dyspozycja pod lit. a) ma jedynie charakter interpretacji autentycznej.

Rosenkranz (komentarz str. 574 uw. 21) uważa, że taki sam charakter ma i dyspozycja pod lit. b). Przypomina ona w każdym razie przepis ust. 3 art. 2 ustawy z 11 grudnia 1924 poz. 2/25 Dz. Ust., który brzmiał: „Spółdzielnia nie traci uwolnienia na skutek czynności, które wykonywa jako pełnomocnik innej osoby np. na skutek zajmowania się sprzedażą obligów Państwa Polskiego, realizacji przekazów, wyjednywania pożyczek w bankach państwowych oraz wypłacania w ich imieniu sum pożyczkowych dłużnikom i t. p.“. Motywy projektu rządowego (Druk Sejmu Nr. 252) uzasadniają powołany przepis tem, że, „jeżeliby spółdzielnia, ograniczająca działalność swą do członków, zmuszona była okolicznościami do osobnego zawarcia umowy z nieczłonkami (np. do sprzedaży niečzłonkom towarów, które nie znajdą zbytu), to umowy takiej nie możnaby zaliczyć do działalności podstawowej“. Oczywistą jest jednak rzeczą, że spółdzielnia, zawierająca taką umowę z nieczłonkiem, działa właśnie w zakresie swej działalności podstawowej i że zawiera ją z nieczłonkiem we własnem imieniu, oczywistą jest więc rzeczą, że spółdzielnia nie działa tu jako pełnomocnik. Przytoczony przykład w uzasadnieniu projektu nie może tedy wyjaśnić znaczenia postanowienia ust. 3 art. 2 ustawy z 11 grudnia 1924, a tak samo nie może się przyczynić do wyjaśnienia postanowienia punktu b) zdania drugiego ust. 3 art. 103 u. o. s. (Może natomiast w pewnej mierze stanowić oparcie dla poglądu, wypowiedzianego w związku z działalnością spółdzielni, wykonywaną z nieczłonkami — OPA 1597/36).

Ważniejszą jednak rzeczą byłoby zbadać, jaką treść ma omawiana dyspozycja. Nawet uczynione wyżej ograniczenie, że u. o. s. uzależnia ulgę od tego, aby spółdzielnia występowała w charakterze pełnomocnika jedynie w zakresie czynności statutowych, wymaga zastrzeżeń. Spółdzielnia bowiem, podejmując czynności, wchodzące w zakres działalności statutowej, występuje z reguły jako jeden z kontrahentów, np. sprzedając masło lub też zakupując mleko. Gdyby przyjąć, że przepis ustawy odnosi się do tego przypadku, to musiałoby się podsuwać ustawodawcy zamiar uregulowania takiej sytuacji, kiedy spółdzielnia jako pełnomocnik sama ze sobą zawiera akt prawny. Trudno wszakże ustawodawcę o to posądzać. Słuszniej więc będzie przyjąć, że ustawodawca miał tu na myśli przypadek, kiedy np. spółdzielnia budowlana na mocy pełnomocnictwa członka podejmie w banku pieniądze, które tenże członek miał jej wpłacić tytułem kosztów budowy, a również przypadek, kiedy np. spółdzielnia mleczarska, która wyrobiła masło z dostarczonego jej przez członków mleka, po sprzedaniu tego masła cenę kupna za nie na mocy pełnomocnictwa nabywcy podjęła od osoby trzeciej.

e) Ust. 4 art. 103 u. o. s. stanowi, że uwolnienie od opłaty ustaje z dniem zarejestrowania zmiany statutu, na skutek której spółdzielnia traci warunki uwolnienia, jak również z dniem rozpoczęcia czynności, przekraczających zakres przewidziany w ust. 3. Ten przepis wykazuje o tyle odrębność, że przy innych podatkach niedotrzymanie warunków, od których zależy ulga, powoduje utratę ulgi w stosunku do całego okresu podatkowego.

2) Wykonywanie podstawowej działalności również wśród niecziłonków.

a) Ustawodawca nie ogranicza ulgi przyznanej spółdzielniom wyłącznie do przypadku, kiedy działalność podstawowa jest wykonywana jedynie między członkami, ale przyznaje ją wielokrotnie także w przypadku, kiedy spółdzielnia działa również wśród niecziłonków. Tę możność działania wśród niecziłonków ustawa o pod. przem., ustawa o pod. doch., jak również § 12 rozp. wykon. do ustawy o podatku od kapit. i rent wyrażają słowem „rozszerza" lub „rozciąga". Wyrażenia te, w szczególności wyrażenie ustawy o pod. przem., interpretował NTA w tym kierunku, że ulga się nie należy, jeżeli spółdzielnia tylko nieznacznej części podstawowej działalności dokonała z członkami. Początkowo chodziło o odsetek działalności z członkami bardzo mały (3,14%), potem odsetek ten się powiększał, aż ostatecznie ustaliła się judykatura w tym kierunku, że spółdzielnia winna wykonywać działalność podstawową z członkami w procencie wyższym, niż 50. Sprawy tej dotyczą wyroki: (z zakresu podatku przemysłowego) z 10 grudnia 1930 l. rej. 517/29 (Zb. wyr. Nr. 401 S), z 2 listopada 1932 l. rej. 1392/30 (OPA 79/32). W zakresie podatku dochodowego judykatura opierała się na motywach miarodajnych przy rozstrzyganiu spraw z zakresu podatku przemysłowego (por. np. wyrok z 5 lutego 1936 l. rej. 1651—1653/34, OPA 1610/36). To stanowisko Trybunału oparte było głównie na woli ustawodawcy, aby także w przypadku działania wśród niecziłonków spółdzielnia spełniała swój cel podniesienia zarobku lub gospodarstwa członków, przyczem Trybunał upatrywał wolę ustawodawcy w użyciu przez niego wyrażenia „rozszerza". Stanowisko to spotkało się z krytyką (por. glosę Weinfelda OPA 79/32).

Jak z motywów rządowego projektu ustawy o spółdzielniach wynika, projektodawcy ustawy uznawali postulat teorji, że spółdzielnia powinna wykonywać swoją podstawową działalność jedynie wśród członków, lecz równocześnie uznali, że postulat ten nie jest narazie wykonalny i dlatego ustawa stanowi jako regułę wykonywanie tej działalności narówni wśród członków i niecziłonków. Tej reguły nie może niweczyć fakt, że w spółdzielniach, udzielających pożyczek, jest zasada odmienna, ileże te ostatnie spółdzielnie przy uchwalaniu ustawy nie były uznane za typ przeważający. Wyrażenie o „rozszerzaniu" działalności podstawowej na niecziłonków w spółdzielniach, nie udzielających pożyczek, nie jest więc na miejscu i właściwsze byłoby wyrażenie „brak ograniczenia działalności podstawowej do członków" lub temu podobne. Wyrażenie to oznacza jedynie, że chodzi o przypadek, gdy spółdzielnia zrezygnowała sama ze swego prawa ograniczenia (w spółdzielniach niekredytowych) działalności podstawowej do członków. Trudno więc z tego, nie stojącego z konstrukcją ustawy o spółdz. w harmonji, wyrażenia snuć kategoryczne wnioski o ograniczeniu ulg podatkowych, a to tem więcej, że odnośne przepisy u. o. s., których podobieństwo i pokrewieństwo z przepisami z zakresu podatku przemysłowego i dochodowego jest widoczne, nie mówią wcale o rozszerzaniu czy rozciąganiu działalności.

Możnaby z tego sądzić, że wbrew poprzedniej judykaturze słuszny jest omawiany tu wyrok NTA z 3 kwietnia 1936 (teza 2), czyli że słuszny jest pogląd, iż dla przyznania ulgi podatkowej nie jest konieczne, aby spółdzielnia w przeważnej części wykonywała podstawową działalność między członkami. Wyrok ten nie wydaje się jednak dostatecznie umotywowany, bo przepis ustawy nie jest chyba jasny, skoro przez tyle lat jego interpretacja innym szła torem, powołanie się zaś na konstrukcję ulgowego opodatkowania w podatku dochodowym nie może wyjaśnić tych wątpliwości np. w zakresie podatku przemysłowego, gdzie konstrukcja ulgi jest inna, — bez wykazania, że

było zamierzeniem ustawodawcy mimo jednakowego sformułowania warunku ulgi, rozumieć ten warunek różnie, zależnie od konstrukcji, t. j. treści ulgi podatkowej. Nie wydaje się zaś, żeby to było w wyroku dostatecznie wykazane. Niemniej słuszność tezy wyroku zdaje się potwierdzać historja poprawki Senatu do projektu art. 95 ustawy o pod. przem. poz. 412/23 Dz. Ust., polegającej na przyznaniu ulgi nietylko spółdzielniom ograniczającym swą podstawową działalność do członków (Druk Sejmu Nr. 501). Sprawozdawca Komisji Skarbowej Sejmu był tej poprawce przeciwny, motywując swoje stanowisko tem, że jedynie spółdzielnia ograniczona do swoich członków może się przyczynić do podniesienia ruchu spółdzielczego, a mimo to Sejm przyjął poprawkę Senatu na posiedzeniu dnia 14 maja 1923 po przemówieniu posła Gdyka (coprawda niezbyt jasnem), które było motywowane tem, że w Kongresówce „znaczna część funduszów nie dzieli się między akcjonarjuszów, ale przeciwnie jest przekazywana na kapitał społeczny". Nacisk spoczywał tu więc nie na tem, w jakim zakresie spółdzielnia działa między członkami, lecz na tem, czy „fundusze" dzieli się między członków, czy nie. Podobnie postawiona jest ta sprawa w motywach rządowego projektu ustawy o ulgach dla spółdzielni (Druk Sejmu Nr. 252), z którego wynika, że ust. 1 art. 2 projektu (odpowiadający ust. 3 art. 103 u. o. s.) oparty jest w zasadzie na kryterjum ograniczenia przez spółdzielnię jej działalności do członków, lecz że wyjątek od tej zasady jest według projektu konieczny „ze względu na te spółdzielnie spożywców, przeznaczone dla funkcjonarjuszów publicznych, które wzamian za subwencje, otrzymane od Rządu, zobowiązują się do zaopatrywania również tych funkcjonarjuszów publicznych, którzy nie są członkami spółdzielni. Byłoby niesprawiedliwością, gdyby spółdzielnie musiały ponosić opłatę jedynie dlatego, że wskutek nakazu władzy spełniają funkcje publiczne".

Do tych samych wyników prowadzi rozbiór tekstu ustaw, w szczególności zaś art. 40 ustawy o pod. przem. Z motywów ustawodawczych bynajmniej nie wynika, by ustawodawca miał zamiar ograniczać ulgi jedynie do spółdzielni, które działalność podstawową ograniczają do członków. Stąd wniosek, że narówni z taką spółdzielnią korzysta z ulgi spółdzielnia, wykonywająca podstawową działalność wśród niecziłonków. Że zaś te ostatnie spółdzielnie mają spełniać dodatkowy warunek, a mianowicie przypadające na nieczłonków nadpłaty i zwroty przelewać do funduszów niepodzielnych między członków, to jest to właśnie wynikiem dążenia do jednakowego traktowania pod względem ulgi podatkowej obydwóch rodzajów spółdzielni. Z chwilą bowiem dokonania przelewu członkowie spółdzielni, działającej z nieczłonkami, nie będą mieli większych korzyści z działalności spółdzielni, niż członkowie spółdzielni, ograniczonej w swem podstawowem działaniu do członków (por. niżej pod 3) i 4).

b) Idąc konsekwentnie po linji powyższej, musi się powiedzieć, że korzysta z ulgi spółdzielnia, która przy ogólnej wartości podstawowej działalności np. 100.000 zł wykonała tę działalność wśród członków np. na 1 zł. Prowadziłoby to do dalszego wniosku, że dla przyznania ulgi podatkowej jest obojętne, czy spółdzielnia wogóle działa z członkami, czyli że jest obojętne, czy spółdzielnia wykonywa działalność podstawową jedynie wśród nieczłonków. Ten wniosek ostateczny może budzić największe zastrzeżenia z uwagi na to, że w tym ostatnim wypadku ma się do czynienia właściwie ze zrzeszeniem kapitalistycznem, ubranem w formę spółdzielni. Zastrzeżenia te nie mogą jednak być decydujące, skoro ustawa o spółdz. tego rodzaju zrzeszenia uznaje za spółdzielnie i skoro (o co przedewszystkiem chodzi) ustawy podatkowe stawiają warunek, aby nadpłaty i zwroty były przelewane do funduszów między członków niepodzielnych. Wobec tego warunku spółdzielnia, która wcale nie działa między

członkami, nie staje się (w ostatecznym efekcie swojej działalności) więcej kapitalistyczna, niż spółdzielnia, która działalność podstawową wykonywa między członkami w 100%. Zaznaczyć jednak trzeba, że inaczej ustosunkował się do tej kwestji NTA, który w wyroku z 16 kwietnia 1929 l. rej. 1527/27 (Zb. wyr. Nr. 74 S) ustalił tezę, że spółdzielnia, która zupełnie nie działa wśród swych członków, nie ma prawa do ulgi, określonej w art. 95 ust. 1 ustawy o pod. przem. poz. 412/23 Dz. Ust. Umotywowanie wyroku streszcza się właściwie w tem, że teza wynika z treści powołanego w niej przepisu ustawy.

c) W przypadku, gdy zachodzi potrzeba ustalenia stosunku działalności podstawowej wśród członków i niećzłonków, należy sobie zdać sprawę z tego, w jakich cyfrach ma to nastąpić. Otóż działalność ta wyraża się zawsze jakąś cyfrą, gdyż chodzi tu o czynności handlowe, ale bezwzględna wartość cyfry nie zawsze będzie jednakowa. Np. w spółdzielni, mającej za cel dostarczanie towarów członkom, będzie się ona wyrażać w cenie sprzedażnej towaru, w spółdzielni, mającej za cel sprzedaż produktów, wytworzonych przez członków, będzie się wyrażać albo cyfrą wartości kupionego od członków towaru, albo też wysokością komisowego — zależnie od tego, zapomocą jakiej formy prawnej spółdzielnia wykonywa swoją działalność; w spółdzielni kredytowej, udzielającej pożyczek, omawiana cyfra będzie się wyrażać wysokością pożyczek, a w takiejże spółdzielni, dokonywającej czynności bankowych, wysokością pobranego wynagrodzenia (prowizja, kurtaż i t. d.). Ponieważ zaś porównywane mogą być jedynie wartości jednorodne, przeto dla ustalenia stosunku działalności podstawowej z członkami i niećzłonkami, porównywane być mogą jedynie cyfry, odnoszące się do tego samego rodzaju czynności. W obrębie czynności tego samego rodzaju wartość bezwzględna cyfry byłaby miarodajna dla ustalenia, jaki rodzaj działalności przeważa, ale w obrębie czynności różnego rodzaju (usługi komisowe i sprzedaż towaru) wartość bezwzględna cyfr zawodzi. Stąd powstaje konieczność wyrażenia każdego rodzaju czynności w procentach, a suma cyfr procentów w każdym rodzaju czynności da ogólny procent działalności.

3) N a d p ł a t y i z w r o t y, p r z y p a d a j ą c e n a n i e c z ł o n k ó w.

a) Ustawa o spółdz., licząc się ze szczególnym charakterem tych stowarzyszeń, nakazuje w art. 56 z zysku rocznego (bilansowego) przekazywać co najmniej 10% do funduszu zasobowego tak długo, dopóki fundusz ten nie dosięga wysokości wpłaconych udziałów. Z pozostałego zysku może być wypłacona dywidenda od udziałów najwięcej o 2% wyższa, niż wynosiła w tym roku obrachunkowym najwyższa stopa dyskontowa Banku Polskiego (ust. 2 art. 57). Oczywistą jest rzeczą, że dywidenda ta może być wypłacona jedynie na rzecz członków, skoro udziały do nich jedynie należą.

Ust. 3 art. 57 głosi, że podstawy rachunkowe podziału reszty zysków między członków określi statut. Ustęp ten w projekcie rządowym pozostawał w łączności z dalszą częścią ust. 2 (nie uchwaloną przez Sejm), która głosiła, że resztę zysku (po wydzieleniu dywidendy) można rozdzielić między członków jedynie w takim stosunku, w jakim każdy z nich zaspokajał w roku obrachunkowym w spółdzielni swoje potrzeby gospodarcze. Projekt rządowy był w tym punkcie uzasadniony tem, że „gdy w spółdzielniach spożywczych i tym podobnych można z łatwością ustosunkować zysk do sumy poczynionych przez członków zakupów, a w spółdzielniach wytwórczych — do wartości dostarczonych do sprzedaży towarów, to w spółdzielniach kredytowych należałoby go ustosunkować do wysokości pobranych pożyczek". Ponieważ zdaniem projektu taki system zachęcałby do brania pożyczek, czego należałoby uniknąć, przeto otwarto furtkę w postaci ust. 3 art. 57, pozostawiając statutowi ustanowienie prak-

tycznej formuły dla przeprowadzenia dalszej zasady podziału zysku, która dla spółdzielni kredytowej powinna być kompromisem między zasadą podziału zysku według wysokości zaspokajania potrzeb w spółdzielni, a systemem kapitalistycznym. Tej zasady podziału zysków Sejm nie przyjął (Druk Sejmu Nr. 1987/20), zatem według ustawy nie jest konieczne, aby podział dalszej części zysków następował według tego, jak członkowie zaspokajali w spółdzielni swoje potrzeby. Nie znaczy to jednak, że podział może nastąpić według wysokości udziałów. Sprzeciwiałoby się to bowiem wyraźnie przepisowi art. 57 ust. 2 ustawy o spółdz. Dalsza różnica między dywidendą a częścią zysku z art. 57 ust. 3 polega na tem, że dywidenda może być wydzielona z zysku jedynie w procencie od udziału, a nie w pewnej, globalnie oznaczonej sumie, bo tym sposobem mógłby być naruszony przepis ust. 2 art. 57 ustawy. Natomiast w sprawie wydzielenia reszty zysków postępowanie jest odwrotne: przeznacza się zgóry pewną sumę, którą się dzieli między członków według ustalonej w statucie zasady podziału.

Dzieje się to bez względu na to, czy spółdzielnia wykonywa działalność podstawową tylko z członkami, czy też także z nieczłonkami, a nawet czy ją wykonywa wyłącznie z nieczłonkami.

b) Ustawy podatkowe, mówiąc o nadpłatach i zwrotach, nie mogą mieć na myśli dywidendy, która członkom należy się z ustawy tytułem wynagrodzenia za wypożyczony niejako spółdzielni kapitał, wyrażenia te więc mogą się odnosić jedynie do tej części zysku, która w myśl ust. 3 art. 57 ustawy ma być między członków podzielona. Tego rodzaju definicję nadpłat i zwrotów daje ustęp ostatni § 148 rozp. wykon. do u. o. s. Nazwa: nadpłaty i zwroty, nieznana ustawie o spółdz., byłaby usprawiedliwiona w spółdzielniach ograniczających swoją działalność podstawową do członków, jeśli przytem podstawą podziału części zysku z art. 57 ust. 3 ustawy o spółdz. jest działalność podstawowa. W spółdzielniach takich członkowie otrzymują z jednej strony dywidendę (moment kapitalistyczny), z drugiej zaś zysk dodatkowy w stosunku do tego, jak zaspokajali swoje potrzeby w spółdzielni, a więc do powstania zysku się przyczynili. Otóż jeżeli np. podstawowa działalność spółdzielni polegała na dostarczaniu (sprzedawaniu) członkom środków żywności, to zysk spółdzielni powstawał tą drogą, że członek płacił za towar cenę wyższą, niż tę, za którą spółdzielnia towar nabyła. Przy podziale zysku uwzględnia się ten moment i członek otrzymuje niejako zwrot nadpłaconej części ceny kupna. W spółdzielniach, wykonywających działalność podstawową również wśród nieczłonków, zysk pochodzi z działalności również wśród nieczłonków. Gdy zaś zysk ten jest dzielony wyłącznie między członków, przeto trudno mówić tu o „nadpłatach i zwrotach": w stosunku do członków z tego powodu, że dla nich nie są to nadpłaty i zwroty, w stosunku zaś do nieczłonków z tego powodu, że według ustawy o spółdz. nieczłonkowie nigdy nie mogą tych nadpłat i zwrotów otrzymać. Dlatego też zapewne ustawy podatkowe mówią o nadpłatach i zwrotach, przypadających na nieczłonków, przez co zdają się wyrażać myśl, że działalność z nieczłonkami przyniosła spółdzielni odpowiednią część zysku. Zresztą skoro ustawy podatkowe nie naruszają w niczem istoty owych nadpłat i zwrotów, przeto nazwa nie gra tu roli.

Ważne jest, czy ustawy podatkowe, mówiąc o nadpłatach i zwrotach, przypadających na nieczłonków, za podstawę owego „przypadania" biorą podstawę podziału reszty zysków z art. 57 ust. 3 ustawy, która jest podana w statucie, czy też nie. Otóż, aczkolwiek ustawa o spółdz. dopuszcza inną zasadę podziału niż działalność podstawowa, to ustawy podatkowe łączą ulgę podatkową z działalnością podstawową. Stąd wniosek, że, jeśli statut zawiera inną zasadę podziału, to obliczenie części nadpłat

i zwrotów, przypadającej na niecłonków, nie może nastąpić według tej podanej w statucie zasady, jeśli ma uzasadnić ulgę podatkową. Z drugiej strony spółdzielnia nie może podzielić zysku z ust. 3 art. 57 według innej zasady, niż przewidziana w statucie. Jednakowoż wysokość tej części zysku nie jest statutowo wyznaczoną, to znaczy, że między członków może być podzielona jakakolwiek cyfra. Aby więc uczynić zadość przepisom ustaw podatkowych, należy część zysku, mającą w myśl ust. 3 art. 57 przypaść do podziału, podzielić według stosunku działalności podstawowej wśród członków i niecłonków, poczem część, przypadająca na członków, zostaje podzielona między nich według zasady podziału przewidzianej w statucie.

c) Powyższe specjalne przepisy ustawy o spółdz. i ustaw podatkowych nie naruszają w niczem zasad kodeksu handlowego, czy też prawideł buchalterji, do których spółdzielnia jako handlujący musi się stosować. Zyskiem bilansowym spółdzielni będzie więc, jak u każdego kupca, efekt finansowy jej gospodarki, wykazany w formie zysku w prawidłowo zestawionym rachunku strat i zysków, o którym zresztą mówi art. 55 ustawy o spółdz. Ponieważ nadpłaty i zwroty wydzielone być mogą jedynie z zysku bilansowego, przeto te wszystkie momenty, które u kupca na prawidłowość zysku bilansowego nie wpływają, nie mogą również wpłynąć na wysokość nadpłat i zwrotów. W szczególności te nadpłaty i zwroty nie mogą być powiększane o pozycje kosztów handlowych (z zastrzeżeniem, o którem niżej pod 4 b).

Judykatura NTA jest w zasadzie zgodna z powyższym poglądem. W szczególności w wyroku z 9 grudnia 1929 l. rej. 1844/27 (Zb. wyr. Nr. 222 S) wypowiedziano tezę, że „przepis art. 95 p. 1 ustawy o pod. przem. nie wymaga, aby spółdzielnia przypadające na niecłonków nadpłaty i zwroty przelewała do funduszów, nie podlegających podziałowi między członków, brutto, t. j. bez uwzględnienia obciążających stosunkowo obroty z niecłonkami kosztów handlowych". Podobnie wyrok z 18 września 1933 l. rej. 8461/32 (OPA 441/33). Wyrok zaś z 10 lutego 1930 l. rej. 821/28 (Zb. wyr. Nr. 263 S) stwierdza, że „wypłata tantjemy dla zarządu spółdzielni także z części zysku, przypadającej na obroty z niecłonkami, sama przez się nie uchybia wymaganiom art. 95 p. 1 ustawy o pod. przem.".

Nie jest natomiast zgodna judykatura z powyższym poglądem, o ile chodzi o definicję nadpłat i zwrotów. W szczególności w wyroku z 14 grudnia 1932 l. rej. 6198/31 (OPA 324/33; por. też wyrok OPA 1600/36) Trybunał stanął na stanowisku, że dywidenda od udziałów, wydzielona z zysków bilansowych, podpada pod pojęcie nadpłat i zwrotów, o których mówi art. 10 p. 6 ustawy o pod. doch. Stanowisko Trybunału o tyle nie może być przekonywujące, że wyrok wziął za punkt wyjścia, iż wobec uzależnienia ulg od faktu kooperacji nie może mieć znaczenia okoliczność, czy rozdział zysków następuje w formie zwrotów, czy w formie procentów od udziałów. Byłoby to słuszne, gdyby ustawa nie zezwalała członkom na osiąganie większych korzyści, niż określone w ust. 2 art. 57. Ponieważ zaś ustawa tego nie czyni, a nadpłaty i zwroty są czemś innem niż dywidenda, która zostaje wydzielona najpierw, przeto identyfikowanie nadpłat i zwrotów z zyskiem bilansowym nie da się obronić, ileże, idąc konsekwentnie po linji rozumowania wyroku, trzebaby i dotację funduszu zasobowego z ust. 1 art. 56 ustawy o spółdz. uznać za nadpłaty i zwroty.

4) P r z e l e w a n i e p r z y p a d a j ą c y c h n a n i e c z ł o n k ó w n a d p ł a t i z w r o t ó w d o f u n d u s z ó w, n i e p o d l e g a j ą c y c h p o d z i a ł o w i m i ę d z y c z ł o n k ó w.

a) Fundusz zasobowy służy w myśl art. 56 ust. 2 ustawy o spółdz. wyłącznie do pokrycia strat bilansowych, tem samem nie może być dzielony między członków.

Jeżeli spółdzielnia posiada jeszcze inne fundusze, nie podlegające podziałowi między członków, to wobec postanowienia art. 81 ust. 2 ustawy członkowie nie mogą mieć z tego rodzaju funduszów innych korzyści, jak tę, że z funduszu zasobowego pokryte będą niedobory lat przyszłych (art. 56 ust. 2 ustawy), inne zaś fundusze służyć mogą jedynie celowi, dla którego zostały utworzone (np. fundusz amortyzacyjny i t. p.). (Nawiasem trzeba zaznaczyć, że jedynie u. o. s. oraz § 12 rozp. wykon. do ustawy o podatku od kapit. i rent pozostają w zgodzie z ustawą o spółdz., mówiąc „o funduszu zasobowym, lub innych funduszach nie podlegających podziałowi między członków", względnie o „funduszach, nie podlegających podziałowi między członków według ustawy lub statutu", natomiast nie zachodzi to odnośnie do ustaw o pod. przem. i doch., gdyż wspominają one jedynie o funduszach niepodzielnych między członków według statutu, a do takich funduszów nie należy fundusz zasobowy). Jeżeli tedy ustawy ulgę podatkową uzależniają od warunku, aby nadpłaty i zwroty były przelewane do funduszów niepodzielnych między członków, to tem samem uzależniają ją od warunku, aby członkowie spółdzielni nie mieli większych korzyści, niż wyżej opisane. Ten pogląd wypowiedział Trybunał w wyroku z 8 kwietnia 1935 l. rej. 4756/34 (OPA 1599/36).

Jeśli zaś tak jest, to nie ma wpływu na przyznanie ulgi np. okoliczność, że z zysku bilansowego ofiarowała spółdzielnia pewne sumy np. na cele użyteczności publicznej. Tego rodzaju ofiara wpływa bowiem na obniżenie nadpłat i zwrotów (a więc na obniżenie funduszów niepodzielnych, czyli nawet na obniżenie dotowania celów użyteczności publicznej w przypadku likwidacji spółdzielni), lecz w żadnym razie nie powiększa korzyści członków.

Podobnie nie może być spółdzielnia pozbawiona ulgi, jeśli w danym roku wogóle nie wydzielono nadpłat i zwrotów i nie udotowano żadnych funduszów podzielnych między członków oraz nie wydzielono dywidendy wyższej, niż przewidziana w ust. 2 art. 57 ustawy o spółdz. (por. wyrok NTA z 7 marca 1934 l. rej. 9982/32, OPA 1598/36).

b) Przepis ustawy mógłby ulec łatwo obejściu przez skartelizowanie spółdzielni ze spółką czysto kapitalistyczną. Mianowicie członkowie tej ostatniej spółki mogą utworzyć spółdzielnię, a obie firmy zawrą np. umowę tej treści, że z zysku spółdzielni wypłacona będzie dywidenda, reszta zaś zysku przelana będzie pod taką, czy inną formą do spółki. W tym wypadku członkowie spółdzielni nie mieliby wprawdzie wyższych korzyści, niż przepisana ustawą dywidenda, w charakterze członków spółdzielni, lecz mieliby je w charakterze członków spółki. W tym wypadku trudnoby było uznać, że zachodzą ustawowe warunki przyznania ulgi podatkowej. (Por. wyrok OPA 1599/36).

c) Mówiąc o przelewaniu nadpłat i zwrotów do funduszów niepodzielnych między członków, ustawa o pod. przem. oraz art. 103 u. o. s. żądają, aby się ono odbyło w całości, inne natomiast omawiane tu przepisy tego zastrzeżenia nie czynią. Trudno jednak z tego snuć wniosek, że te inne przepisy zadowalają się przelewaniem części nadpłat i zwrotów, a zatem użycie słowa „w całości" w dwóch na początku wymienionych ustawach pozbawione jest znaczenia, o ile chodzi o interpretację danego przepisu.

C) (c_1—c_9) Zakres ulgi podatkowej.

Zakres ulgi z natury rzeczy stosować się musi do konstrukcji podatku, w którego opłacie ustawa przyznaje ulgę.

1) (c_1) W podatku dochodowym ulga ta polega na uprawnieniu odliczenia od ogólnego dochodu tej części zysku bilansowego, która pochodzi z obrotu z członkami.

Aby ustalić zakres tej ulgi, potrzeba przedewszystkiem ustalić, co tu oznacza słowo „obrót". że pojęcie to nie jest równoznaczne z pojęciem obrotu z ustawy o pod. przem., w tym względzie konkluzja wyroku z 3 kwietnia 1936 zdaje się nie budzić wątpliwości. O ile zaś chodzi o pojęcie obrotu w znaczeniu ogólnohandlowem, to również należy je odrzucić już choćby z tego powodu, że ustawie musi chodzić o coś, co z istoty swej z zysku bilansowego da się potrącić, co więc z reguły jest od owego zysku mniejsze. Obrót zaś w znaczeniu ogólnohandlowem jest zwyczajnie znacznie większy. Pozostaje więc jedynie możliwość interpretowania omawianego wyrażenia w znaczeniu podstawowej działalności spółdzielni. Za taką interpretacją przemawia też okoliczność, że w motywach projektu rządowego ustawy o spółdz. (do art. 36) mowa jest o obrocie w tem właśnie znaczeniu, co dowodzi, że ustawodawcy pojęcie obrotu w tem znaczeniu nie było obce. Po linji tej interpretacji idzie w zasadzie teza 1 omawianego wyroku.

2) (c4) Ustawa o pod. przem. mówi o obrocie w rozumieniu art. 5 tej ustawy dokonanym z członkami, zaciemnia jednak to postanowienie, stawiając narówni z tym obrotem obrót „przypadający na członków". Wyrażenie to przypomina brzmieniem warunek odnoszący się do nadpłat i zwrotów, ale na tem kończy się analogja, skoro ustawa wyraźnie zastrzega, że ma na myśli obrót w rozumieniu art. 5 ustawy o pod. przem. Obrót ten ex definitione dokonany być musi w tej formie, że spółdzielnia członkowi coś sprzeda lub mu odda jakąś usługę, a członek za to zapłaci, czyli że obrót zawsze wyrażać się musi w jakiejś sumie pieniężnej, świadczonej przez członka na rzecz spółdzielni. Jeśli więc wyrażenie „przypadający na członków" ma oznaczać coś innego niż „dokonany z członkami", to wydaje się sprzeczne z pojęciem obrotu przyjętem ogólnie przez ustawę. że zaś ma ono właśnie wyrażać coś innego, wskazuje wyrażenie „o ile członkowie są dostawcami spółdzielni". Jest więc sprzeczność, która rozwiązana być może po uwzględnieniu osobnego zastrzeżenia, że dostawcami mają być członkowie spółdzielni. Z tego wniosek, że ustawa zwalnia od podatku nie obrót w rozumieniu ustawy o pod. przem., ale sumę wyrażającą efekt działalności podstawowej, dokonanej z członkami. W tym duchu tłumaczy ustawę rozporządzenie wykonawcze poz. 770/34 Dz. Ust. Suma powyższa ulegnie tedy odjęciu od ogólnego obrotu. W normalnych warunkach nie będzie to nastręczało trudności, gdyż sumy, uzyskane ze sprzedaży (obrót), są większe, niż sumy, zapłacone za dostarczone towary (cena kupna).

Franciszek Szafran

1613.

PODATEK DOCHODOWY.

Obliczenie zysku osoby prawnej na sprzedaży przedmiotów majątkowych.

W razie prowadzenia w aktywach bilansu wartości przedmiotów majątkowych w jej pierwotnej wysokości, należy przy obliczaniu podlegającego opodatkowaniu na zasadzie art. 21 ustawy o podatku dochodowym

(poz. 411/25 Dz. Ust.) zysku na sprzedaży takich przedmiotów ich pierwotną wartość pomniejszyć o sumę dokonanych odpisań na zużycie, figurującą w pasywach. (Teza).

Wyrok NTA z 30 marca 1936 l. rej. 2636/33 — 2642/33 w sprawie firmy: „Watra", Małopolska Fabryka Zapałek, Sp. z ogr. odp. w likw. i innych przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Przedmiotem sporu w połączonych sprawach (art. 79 rozporządzenia o NTA poz. 806/32 Dz. Ust.) jest kwestja, czy władze wymiarowe przy ustalaniu podlegającego opodatkowaniu na zasadzie art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) zysku na sprzedaży nieruchomości i urządzeń zasadnie przyjęły jako wartość tych przedmiotów ich wartość pierwotną wykazaną w aktywach bilansu, pomniejszoną o „kapitał amortyzacyjny" („fundusz amortyzacyjny") figurujący w pasywach.

NTA uznał, że pytanie to należy potwierdzić z powodów następujących:

Niesporne jest, że zysk na sprzedaży przedmiotu stanowi różnica między ceną sprzedaży tego przedmiotu a jego wartością książkową. Otóż wartość książkową nie zawsze wyraża kwota, z jaką przedmiot figuruje w aktywach bilansu. Zawisło to od przyjętego systemu przeprowadzania odpisań na zużycie. Jeżeli odpisuje się bezpośrednio z wartości przedmiotu, to kwota, figurująca w aktywach, wyraża wartość przedmiotu już zmniejszoną wskutek zużycia, czyli jego obecną wartość książkową. Natomiast przy systemie, który zostawia w aktywach wartość pierwotną przedmiotu niezmienioną, a zmniejszenie się jego wartości wykazuje w stanie biernym w osobnej pozycji, zwanej funduszem umorzenia, funduszem amortyzacyjnym lub t. p. — wartość książkową przedmiotu wyrażają tylko pozycje z obu stron bilansu łącznie, mianowicie w celu otrzymania tej wartości należy od wartości pierwotnej odjąć fundusz umorzenia. Fundusz ten bowiem prostuje błąd w określeniu wartości w aktywach.

Niema tu potrzeby zajmowania się przypadkiem, kiedy odpisania na zużycie przekraczają celowo faktyczne zmniejszenie się wartości na skutek zużycia i kiedy w konsekwencji tego stanu rzeczy fundusz umorzenia staje się funduszem mieszanym. W rozpoznawanych sprawach bowiem taki przypadek nie zachodzi.

Oba wymienione systemy są równie dozwolone według zasad księgowości, oba jednak, prawidłowo zastosowane, dać muszą te same wyniki. Innemi słowy, wybór jednego z nich nie może w rezultacie prowadzić

do wykazania wartości składników majątkowych w kwocie niższej ani wyższej niż w przypadku zastosowania drugiego systemu.

Ta ostatnia zasada obowiązywać musi tem samem także w dziedzinie podatku dochodowego tam, gdzie przepisy o tym podatku posługują się pojęciami prawidłowych ksiąg handlowych i zamknięcia rachunkowego, w szczególności w zakresie opodatkowania na zasadzie art. 21. W tej dziedzinie wspomniana zasada księgowości oznacza, że wybór jednej z dwóch metod przeprowadzania odpisań na zużycie — o których wyraźnie wspominają przepisy wykonawcze (§ 16 ust. przedost. rozporządzenia poz. 298/21 Dz. Ust., § 13 ust. 7 rozporządzenia poz. 769/34 Dz. Ust.[1])) — nie może mieć żadnego wpływu na ustalenie podstawy wymiaru. Przyznanie im takiego wpływu nie dałoby się zresztą oczywiście pogodzić z zasadą równomierności opodatkowania.

Jeżeli zaś skargi w zastosowanym przez władze wymiarowe sposobie obliczenia zysku na sprzedaży upatrują opodatkowanie potrąceń na zużycie, zwolnionych od podatku przepisem art. 6 ustawy, to zachodzi widoczne nieporozumienie, które pozostaje w związku z (omawianą w literaturze przedmiotu) pewną ujemną stroną przeprowadzania odpisów na zużycie zapomocą osobnej pozycji w pasywach. Pod nazwą funduszu czy też kapitału nie występuje jasno właściwy charakter tej pozycji jako wyrównawczej — jako pozycji prostującej cyfry składnika majątkowego, wpisanego do bilansu z inną wartością niż ta, którą on obecnie posiada. Oczywiście, nieporozumienie to nie byłoby możliwe, gdyby w aktywach figurowała wartość składników majątkowych już z uwzględnieniem zużycia.

Niektóre skargi zarzucają nadto obrazę przepisu art. 16 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o przerachowaniu bilansów poz. 352 Dz. Ust. lub oprócz tego jeszcze § 38 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 25 czerwca 1924 o bilansowaniu w złotych poz. 542 Dz. Ust., które zwalniają od opodatkowania nadwyżki bilansowe, pochodzące z przerachowania. Zarzut nie jest uzasadniony z tych samych przyczyn co omówiony dopiero co zarzut obrazy art. 6 ustawy o podatku dochodowym: uwzględnienie funduszu amortyzacyjnego łącznie z mieszczącą się w nim nadwyżką z przerachowania przy obliczaniu wartości składników majątkowych i zysku na sprzedaży tychże nie ma — w świetle stanu faktycznego, podanego w samych skargach — nic wspólnego ze zwolnieniem tych nadwyżek, jak i całego funduszu, od opodatkowania. Skargi same stwierdzają, że przelew na fundusz amortyzacyjny nadwyżek z przerachowania „spowodowany został koniecznością doprowadzenia nieprzerachowanego kapitału amortyzacyjnego do jego rzeczywistej wartości, która

---

[1]) § 14 ust. 7 rozp. wykon. poz. 301/36 Dz. Ust.

uległa zmniejszeniu wskutek dewaluacji i bez tego przelewu byłaby tylko wartością fikcyjną". Ten charakter dokonanych przelewów jako środka do urealnienia cyfr funduszu uzasadnia traktowanie ich jednolite z resztą funduszu.

Skargi zarzucają wkońcu, iż władza pozwana, nie kwestjonując w zaskarżonych orzeczeniach prawidłowości wyprowadzonych przez skarżące spółki zysków bilansowych, nie miała prawa prostowania tych zysków. Zarzut ten nie jest trafny. Skarżące w swych zamknięciach wykazały w rachunku strat i zysków jako „zysk ze sprzedaży fabryki" tylko różnicę między pierwotną wartością sprzedanych przedmiotów a ceną sprzedaży, natomiast fundusz amortyzacyjny pozostawiły w pasywach bilansu (likwidacyjnego) wśród „funduszów do podziału" bądź to pod nazwą „kapitał amortyzacyjny", bądź też w zbiorowej pozycji „inne fundusze". Władza pozwana, stwierdzając w uzasadnieniu zaskarżonych orzeczeń na samym początku, iż ten sposób określenia wysokości zysku nie jest dopuszczalny („za podstawę oszacowania... nie może być przyjęta..."), dała dostateczny wyraz swej ocenie prawidłowości zamknięcia w tym jednym punkcie, co oczywiście nie jest równoznaczne z odmówieniem księgom handlowym cechy prawidłowości i żadnego formalnego orzeczenia o nieprawidłowości nie wymagało.

Z tych powodów NTA skargi oddalił jako nieuzasadnione.

Wyrok ani jego uzasadnienie nie nasuwają istotnych wątpliwości. Używane w praktyce handlowej dwie metody amortyzowania przedmiotów inwestycyjnych różnią się od siebie tylko formalnie, natomiast skarżące spółki wyciągnęły z różnicy formalnej konsekwencje materjalne, czego władze skarbowe i NTA nie uznały. Metoda, polegająca na umieszczaniu odpisów amortyzacyjnych w stanie biernym bilansu pod nazwą „funduszu amortyzacyjnego", wymaga wyeliminowania tych odpisów ze stanu biernego czyli odpowiedniej redukcji funduszu amortyzacyjnego po dokonaniu sprzedaży owych przedmiotów inwestycyjnych. Zatrzymanie tych odpisów w stanie biernym bilansu mimo usunięcia sprzedanych przedmiotów ze stanu czynnego jest niedopuszczalne, albowiem odpisy amortyzacyjne nie stanowią samodzielnej pozycji bilansowej, lecz są związane ściśle z istnieniem odnośnych pozycyj czynnych. Bilans, w którym figurują takie usamodzielnione odpisy amortyzacyjne, jest fałszywy, albowiem zawiera sztucznie utworzone rezerwy oraz niezgodny z prawdą wynik (zysk), ten ostatni na szkodę osób uprawnionych na podstawie bilansu do tantjemy i t. p. Władza skarbowa, która podwyższyła sumę zysku przez dodanie pozostawionych w bilansie odpisów amortyzacyjnych, postąpiła zgodnie z art. 21 ustawy o podatku dochodowym.

Twierdzenie, jakoby doliczenie owych odpisów amortyzacyjnych do zysku bilansowego miało być naruszeniem art. 6 ustawy, a mianowicie opodatkowaniem odpisów amortyzacyjnych, nie posiada podstawy rzeczowej. O takiem naruszeniu możnaby mówić, gdyby w poszczególnych latach potrącania odpisów amortyzacyjnych władza skarbowa była dodawała potrącone sumy do zysku bilansowego. Tego jednakże skarga nie twierdzi. Jeżeli zaś po sprzedaży amortyzowanych przedmiotów inwestycyjnych

i po wykreśleniu ich ze stanu czynnego bilansu spółka zatrzymała w stanie biernym dawniejsze odpisy amortyzacyjne, to potrąciła ona te odpisy faktycznie po raz drugi i to w czasie, gdy nie miała już żadnego tytułu do amortyzowania, pozbywszy się już przedmiotów inwestycyjnych. Władza skarbowa tedy, która nie uznała tej powtórnej, jakby pogrobowej amortyzacji, nie naruszyła art. 6 ustawy.

Zarzut naruszenia rozporządzeń waloryzacyjnych z r. 1924 i 1928 odnosi się tylko do tej części sum amortyzacyjnych, które pochodziły z nadwyżek waloryzacyjnych. Jeżeli np. przedmioty inwestycyjne spółki, nabyte przed dniem 30 września 1925 za sumę 1.000.000 zł, zostały w r. 1928 przerachowane na 1.720.000 zł, to nadwyżka 720.000 zł, o ile nie została zużyta na pokrycie dawnych strat bilansowych, miała być w myśl art. 5 rozporządzenia z r. 1928 dopisana do funduszu rezerwowego i amortyzacyjnego w stosunku do ich wysokości z dnia 30 czerwca 1928, a więc np. 420.000 i 300.000 zł. Otóż przepisy § 38 pierwszego rozporządzenia i art. 16 drugiego rozporządzenia waloryzacyjnego zwalniają te nadwyżki waloryzacyjne od opodatkowania. W roku podatkowym 1929 owe nadwyżki waloryzacyjne, wykazane w bilansie za r. 1928, nie mogły być doliczone do zysku bilansowego z r. 1928 jako podstawy opodatkowania, choć tego wymagał art. 21 ustawy o podatku dochodowym.

Zachodzi teraz pytanie, czy spółka była obowiązana po sprzedaży owych przedmiotów inwestycyjnych odliczyć od ich wartości księgowej i wyeliminować z bilansu także i tę część funduszu amortyzacyjnego, która pochodziła z owych nadwyżek waloryzacyjnych, czy też mogła tę część zatrzymać w bilansie z powołaniem się na § 38 względnie art. 16 rozporządzenia waloryzacyjnego. Jeżeli § 7 pierwszego rozporządzenia i art. 5 drugiego rozporządzenia waloryzacyjnego nakazują przeniesienie części owych nadwyżek waloryzacyjnych do funduszu amortyzacyjnego, to przeniesione sumy stały się integralną częścią tego funduszu i muszą być traktowane tak, jak te jego części, które pochodzą z dokonanych przedtem lub później regularnych odpisów amortyzacyjnych. Naturalnym zaś losem funduszu amortyzacyjnego jest jego zanik i wykreślenie z ksiąg i bilansów w razie sprzedaży przynależnych przedmiotów inwestycyjnych. Wykreślenie musi objąć cały fundusz amortyzacyjny, a więc wszystkie jego części składowe bez względu na ich pochodzenie z tego lub innego źródła. Po sprzedaży fabryki spółka nie miała tedy prawa zatrzymać w bilansie nawet tej części funduszu amortyzacyjnego, która pochodziła z waloryzacji według rozporządzeń z r. 1924 lub 1928. Naruszenie rozporządzeń waloryzacyjnych byłoby zaszło tylko wtedy, gdyby w roku podatkowym 1926 względnie 1929 władza skarbowa była doliczyła owe zwolnione nadwyżki waloryzacyjne do podstawy opodatkowania dochodów, t. j. do zysku bilansowego. O tem jednakże niema w skardze mowy, chodzi bowiem o doliczenie funduszu amortyzacyjnego, dokonane dopiero po sprzedaży przynależnych przedmiotów inwestycyjnych. Przez to zaś podatkowe traktowanie owych nadwyżek waloryzacyjnych nie okazało się gorsze ani lepsze, aniżeli traktowanie regularnych odpisów amortyzacyjnych, jak to wynika z następującego przykładu praktycznego:

Bilans spółki zawiera fundusz amortyzacyjny, pochodzący:

z regularnych odpisów amortyzacyjnych	zł	825.000
z nadwyżek waloryzacyjnych	„	300.000
razem	zł	1.125.000

Po sprzedaży przedmiotów inwestycyjnych, dla których był utworzony fundusz amortyzacyjny, spółka odliczyła sumę 1.125.000 zł od osiągniętej ceny sprzedaży np. 1.360.000 zł i wykazała jako zysk realizacyjny kwotę 235.000 zł. Otóż z pomiędzy części

składowych funduszu amortyzacyjnego suma 825.000 zł, pochodząca z regularnych odpisów amortyzacyjnych, była wolna od opodatkowania w latach, w których sukcesywnie powstawała, a to w myśl art. 6 ustawy o podatku dochodowym. Druga część składowa tego funduszu zł 300.000, pochodząca z nadwyżek waloryzacyjnych, była również wolna od opodatkowania w roku swego powstania w myśl § 38 względnie art. 16 rozporządzeń waloryzacyjnych z r. 1924 i 1928. Po sprzedaży przynależnych przedmiotów inwestycyjnych obie części składowe funduszu amortyzacyjnego zostały wyeliminowane z bilansu z tym skutkiem podatkowym, że przez to podwyższyła się suma czystego zysku i podstawa opodatkowania. Przed tym skutkiem podatkowym rozporządzenia waloryzacyjne nie chronią nadwyżek waloryzacyjnych, przeniesionych do funduszu amortyzacyjnego, i byłoby to nieuzasadnionym przywilejem, gdyby miało być inaczej. Dalsze ich zatrzymanie w bilansie bez opodatkowania oznaczałoby nadanie im charakteru funduszu rezerwowego, czego im żadne rozporządzenie waloryzacyjne nie przyznaje; każde bowiem rozróżnia części nadwyżek waloryzacyjnych, przeznaczone do funduszu amortyzacyjnego, od innych części, przeznaczonych do funduszu rezerwowego, co prowadzi do różnego traktowania podatkowego jednych i drugich.

Tomasz Lulek

1614.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Kumulacja — wynagrodzenia, wypłacane na obszarze obcego państwa.

Kumulacji na zasadzie art. 3 ustawy z 7 listopada 1931 poz. 771 Dz. Ust. (art. 45 p. a ustawy o podatku dochodowym w brzmieniu poz. 6/36 Dz. Ust.) podlegają także wynagrodzenia, wypłacane na obszarze obcego państwa (art. 3 ustęp ostatni ustawy o podatku dochodowym). (Teza).

Wyrok NTA z 2 października 1936 l. rej. 1848/34 w sprawie Karola Lindstedta przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od skumulowanych wynagrodzeń.

Skarżący otrzymywał w r. 1931 wynagrodzenie od dwóch służbodawców. Jedno z tych wynagrodzeń było wypłacane zagranicą. Wynagrodzenie to zostało uznane za podlegające kumulacji w myśl art. 3 ustawy z 7 listopada 1931 poz. 771 Dz. Ust. (art. 45 p. a ustawy o podatku dochodowym w brzmieniu poz. 6/36 Dz. Ust.).

Skarga zarzuca..., że wynagrodzenia, wypłacane zagranicą, nie podlegają kumulacji.

NTA... przychylił się do stanowiska władzy pozwanej z następujących powodów:

Cyt. przepis jako obowiązanych do uiszczenia różnicy wymienia „osoby, które otrzymują wynagrodzenie od różnych służbodawców". To brzmienie przepisu nie daje podstawy do wyłączenia z koła osób obowiązanych tych, którzy otrzymują wynagrodzenia zagranicą.

Następnie za stanowiskiem władzy przemawia intencja ustawy, jasno widoczna z treści przepisu i wyraźnie sformułowana w uzasadnieniu projektu rządowego (Druk Sejmu Okres III Nr. 242): chodzi o usunięcie „nierównomierności w opodatkowaniu podatkiem dochodowym od uposażeń służbowych", polegającej na tem, że dochód z uposażeń osiągniętych u jednego pracodawcy, podlega — wobec obowiązującej progresji — wyższemu opodatkowaniu od dochodu, osiągniętego w tej samej wysokości u różnych pracodawców. Gdyby podzielić stanowisko skargi, to intencja ustawodawcy nie zostałaby urzeczywistniona w stosunku do pewnej grupy płatników i powstałaby nowa nierównomierność w opodatkowaniu między tymi, którzy pobierają wynagrodzenie od różnych pracodawców tylko w kraju, a tymi, którym one są wypłacane także zagranicą lub tylko zagranicą.

Za tezą skargi może przemawiać wzmianka w dalszym tekście przepisu o Dziale II ustawy, mianowicie postanowienie, że bliżej określone osoby obowiązane są uiścić różnicę „tytułem podatku dochodowego według Działu II ustawy o państwowym podatku dochodowym". Ale to określenie nie musi koniecznie oznaczać podatku unormowanego co do trybu postępowania w Dziale II. Zwłaszcza w związku, w jakim to określenie jest użyte, można je rozumieć jako podatek dochodowy według skali Działu II. A w takim razie mieści się tu i podatek od dochodu z uposażeń, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę, wypłacanych na obszarze obcego Państwa, bo choć one podlegają opodatkowaniu na podstawie przepisów Działu I, jednak tylko o ile chodzi o procedurę wymiarową, a nie o rozmiar obowiązku podatkowego. W szczególności ustawa o podatku dochodowym (art. 3) wyraźnie przepisuje, że odnosi się do nich skala Działu II.

Pewnego argumentu na korzyść tezy skargi może też dostarczyć określenie kwot podatku przypadających od poszczególnych wynagrodzeń, otrzymanych w ciągu roku: „łączna kwota, potrącona tytułem podatku przez poszczególnych służbodawców w ciągu ubiegłego roku". Ustawa nie wspomina tu o podatku zapłaconym (czy który ma być zapłacony) przez samego pracownika od dochodu z wynagrodzeń, otrzymanych na obszarze obcego państwa. Mogłoby to oznaczać, że te wynagrodzenia wogóle nie wchodzą w grę przy kumulacji, można jednak takie ujęcie przepisu

w związku z całą jego treścią tłumaczyć inaczej: zasada wyrównania obciążenia podatkowego przez uwzględnienie progresji jest jasno wyrażona („różnica, jaka przypada do zapłaty od łącznego rocznego wynagrodzenia według skali art. 111"), a tylko o ile chodzi o kwoty podatku od poszczególnych wynagrodzeń, ustawodawca poprzestał na wzmiance o tym sposobie poboru, który stanowi przy wynagrodzeniach regułę.

Z powyższych wywodów wynika, że redakcja przepisu nie wyklucza argumentów za tezą bronioną przez skargę. Jednak nie są one dość ważkie, by zrównoważyć argumenty przeciwne, zaczerpnięte z określenia osób obowiązanych i z intencji ustawy.

1615.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót właściciela pola naftowego a udziały netto i netto brutto.

O tem, czy wartość przewidzianych w § 13 krajowej ustawy naftowej z 22 marca 1908 Dz. Ust. Kraj. Nr. 61 cyfrowo lub procentowo oznaczonych świadczeń właściciela pola naftowego tytułem udziału w użytkowaniu wydobytych żywic ziemnych należy do obrotu podatkowego jego przedsiębiorstwa, decyduje w każdym wypadku treść zawartej między przedsiębiorstwem a uprawnionymi umowy. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegjum zwiększonego NTA z 15 czerwca 1935 l. rej. 5321/33 i 5322/33. — Wyrok NTA z 7 listopada 1935 l. rej. 5321/33 i 5322/33 w sprawie firmy: Towarzystwo Naftowe „Limanowa" Sp. z ogr. odp. w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1930 i 1931.

... Spór toczy się o to, czy z obrotu, ustalonego dla przedsiębiorstwa kopalń, ulegają wyłączeniu:

I. za r. 1930 kwoty, które stanowią równowartość ropy nabytej od nettowców względnie netto-bruttowców i wyekspedjowanej do rafinerji skarżącej, a pochodzącej z szybów skarżącej ..., razem 310.768,73 zł

II. za r. 1931 kwoty, które stanowią równowartość:

1) ropy wydanej w naturze nettowcom względ-

nie nettobruttowcom, a pochodzącej z szybów skarżącej ..., =	147.668,07 zł
2) ropy nabytej od nettowców względnie nettobruttowców, a pochodzącej z szybów skarżącej ..., =	102.402,00 zł
3) gazu nabytego od nettowców względnie nettobruttowców, a pochodzącego z kopalni skarżącej „Joffre" =	14.544,37 zł
razem	264.614,44 zł.

Chodzi tu o przedsiębiorstwa górnicze, których oddzielność uzasadnia w myśl art. 13 ustawy o podatku przemysłowym zespół szybów, wież wiertniczych i tym podobnych urządzeń, należących do jednego przedsiębiorstwa, a znajdujących się w obrębie jednego terenu kopalnianego i służących do wydobywania tego samego minerału. W kopalniach nafty, o jakie tu chodzi, za teren kopalniany wypadnie uznać pole naftowe względnie jego część, t. j. powierzchnię, co do której odłączono prawo wydobywania minerałów żywicznych, a które to prawo stanowi samoistny przedmiot majątkowy i posiada przymiot prawny rzeczy nieruchomej (§ 2 kraj. ustawy naftowej z 22 marca 1908 Dz. Ust. Kraj. Nr. 61). W myśl art. 1 lit. a) ustawy o podatku przemysłowym podlega podatkowi tego rodzaju przedsiębiorstwo, a więc zespół owych urządzeń i praw, połączonych do czynności produkcyjnej działalnością ludzką. Ustawa określa tu wyraźnie jedynie przedmiot podatku, natomiast podmiotem podatku ustawa bezpośrednio się nie zajmuje. Podmioty podatkowe określa ustawa jako przedsiębiorców (np. art. 75 i i.), nie wyjaśniając jednak, kogo za przedsiębiorcę uznaje i nie nakładając na władze wymiarowe obowiązku ustalenia stosunku prawnego osoby, wykonywającej przedsiębiorstwo (przedsiębiorcy) do przedsiębiorstwa jako takiego, a mianowicie, czy stosunek ten polega na prawie własności, czy też innym tytule prawnym. Stąd przyjąć należy, że samookreślenie, dokonane przez osobę, występującą wobec władzy skarbowej jako przedsiębiorca, jest dla władzy skarbowej dostateczną podstawą do uznania tego charakteru odnośnej osoby; wynika to zresztą z przepisów art. 36 i 52 w połączeniu z art. 6 ustawy o podatku przemysłowym. Skoro więc skarżąca spółka zarówno w postępowaniu administracyjnem, jak i w postępowaniu przed Trybunałem siebie za przedsiębiorcę uważa, to dla zakresu obowiązku podatkowego ten jej charakter może być przyjęty bez względu na treść i charakter praw osób trzecich, służących tym osobom do poszczególnych części składowych przedsiębiorstwa. Na skarżącej tedy ciąży w myśl ustawy obowiązek podatkowy z wszystkich jej przedsiębiorstw, a w szczególności także z kopalń. Obowiązek ten

rozciąga się na obrót, uzyskany z przedsiębiorstwa kopalń, za który w myśl art. 5 p. 7 ustawy uważa się sumę przychodu brutto za surowce wydobyte, tak sprzedane za gotówkę, jak wymienione lub sprzedane na kredyt. Do tych wydobytych surowców należą gaz i ropa, a zatem przychód brutto, uzyskany za nie, podlega zasadniczo podatkowi.

Jak dowodzi treść zaskarżonych decyzyj, władza pozwana stanęła na stanowisku, że nettowcy i nettobruttowcy są spólnikami przedsiębiorstwa kopalnianego, a ustawa o podatku przemysłowym nie zajmuje się wogóle wewnętrznym ustrojem przedsiębiorstw, podlegających obowiązkowi podatkowemu, ani też wzajemnem ustosunkowaniem się przedsiębiorcy do spólników przedsiębiorstwa, pod jakąkolwiekbądź nazwą występujących. Otóż to drugie, niewątpliwie trafne stwierdzenie nie może jednak wystarczyć do rozstrzygnięcia, co w danem przedsiębiorstwie stanowi obrót, podlegający podatkowi, a właśnie to zagadnienie stanowi przedmiot sporu w rozpoznawanych sprawach. Celem zaś należytej oceny tej kwestji musi być wzięty pod uwagę właśnie i przedewszystkiem wzajemny stosunek przedsiębiorstwa kopalnianego do uprawnionych udziałowców, a to z jednej strony, by stwierdzić, czy są oni spólnikami, czy też wierzycielami przedsiębiorstwa, z drugiej zaś strony by móc odpowiedzieć na pytanie, czy forma faktycznego spełniania przez przedsiębiorstwo zobowiązań wobec uprawnionych odgrywa jakąś rolę z uwagi na ścisłe kryterja obrotu, podane w art. 5 p. 7 ustawy o podatku przemysłowym. Czy zatem wartość przewidzianych w § 13 kraj. ustawy naftowej z 22 marca 1908 cyfrowo lub procentowo oznaczonych świadczeń właściciela pola naftowego tytułem udziału w użytkowaniu wydobytych żywic ziemnych należy do obrotu podatkowego jego przedsiębiorstwa, decyduje w każdym przypadku treść zawartej między przedsiębiorstwem a uprawnionymi umowy. Oczywiście wytwarza się tu — niesporne zresztą w rozpoznawanych sprawach — zagadnienie udziałów brutto, które w nawiązaniu do art. 5 p. 7 ustawy o podatku przemysłowym rozstrzyga przepis § 17 rozp. wykon. (poz. 560/25 Dz. Ust.) negatywnie, pozostawiając kwestję innych rodzajów udziałów otwartą.

Z uwagi na zajęte przez pozwaną władzę stanowisko prawne oraz na konkretne zarzuty skargi uznał NTA za wskazane już teraz zaznaczyć, co następuje:

Stosownie do szczególnych urządzeń przemysłu naftowego, opartych na zobowiązaniach prywatno-prawnych, już to przewidzianych w kraj. ustawie naftowej, już to tam wyraźnie nie wymienionych, właściciel pola naftowego może być obowiązany do wydawania części wydobytych surowców osobom trzecim. Do takich zobowiązań należy przewidziane w § 13 kraj. ustawy naftowej zobowiązanie właściciela pola naftowego do powta-

rzających się świadczeń cyfrowo lub procentowo oznaczonych udziałów użytkowania żywic ziemnych lub ich wartości (t. zw. procenty brutto). Pozatem kraj. ustawa naftowa zna podział prawa wydobywania żywic ziemnych na części, przepisując w § 60, że podział tego prawa na udziały mniejsze niż $^1/_{40}$ część jest uzależniony od zezwolenia Wyższego Urzędu Górniczego. Przed wydaniem zaś kraj. ustawy naftowej znała praktyka t. zw. procenty netto, t. j. $^1/_{100}$ część w samej t. zw. dzierżawie naftowej, a więc procentowy udział w prawie naftowem, uprawniającem do eksploatacji bituminów (Rosenberg, Kodeks naftowy, Kraków 1908, I. str. 46 i n.). Charakter uprawnień netto i nettobrutto, o które w niniejszym przypadku chodzi, nie może być określony na podstawie przepisów kraj. ustawy naftowej, która bezpośrednio tą instytucją się nie zajmuje, lecz wyłącznie na podstawie zawartych przez skarżącą kontraktów, których to kontraktów atoli w aktach brak. Nie jest natomiast sporne między stronami, że gaz jako produkt naftowej działalności górniczej dzieli pod względem obowiązku podatkowego te same losy co ropa, zatem wywody niniejsze mają zastosowanie zarówno odnośnie do ropy, jak i gazu. Podniesiona w skardze kwestja, że udziałowcy netto względnie nettobrutto nie uznali dokonanego im przez skarżącą firmę potrącenia podatku przemysłowego, nie może mieć oczywiście żadnego wpływu na obowiązek podatkowy skarżącej firmy, jako opierający się na przepisach ustawy o podatku przemysłowym.

O ile chodzi o sumę [102.570,76 zł], wymienioną pod II. 1) [wśród kilku pozycyj], stanowiącą równowartość 589.297 kg ropy wydobytej z kopalni „Mina“, to według twierdzenia skargi skarżąca jest w tej kopalni właścicielką całych 100% uprawnień naftowych, a jedynie na podstawie układu sąsiedzkiego z firmami „Galicja“ i „Nafta“ posiadają te dwie firmy udziały w kopalni po ⅓ z tem, że produkcja, przypadająca na te udziały, zostaje wpisana w księgach skarżącej na dobro wymienionych firm, a wydanie produkcji następuje z chwilą spełnienia obligu wiertniczego w dwu sąsiednich szybach (Zygmunt 5 i Emil Parnas), w których produkcji skarżąca również partycypuje w ⅓ części; ponieważ firma „Galicja“ swój oblig wiertniczy spełniła, wydano jej powyższą ilość ropy. I tu zatem należy w myśl podanych wyżej wytycznych ustalić treść i istotę istniejącego między skarżącą a jej kontrahentami stosunku umownego.

Wszelako w odwołaniu skarżąca zarzuciła, że w powyższej ilości 589.297 kg ropy mieści się 298.975 kg ropy wartości 56.806,15 zł, która została już raz opodatkowana w r. 1930. O ile więc chodzi o wyłączenie z podstawy opodatkowania sumy 56.806,15 zł, to niezależnie od powyższego motywu skarżąca żądanie swoje opierała na fakcie podwójnego

opodatkowania. Z tym zarzutem władza pozwana wcale się nie rozprawiła, a akta nie zawierają dostatecznych danych, zezwalających na ocenę jego zasadności.

Co się tyczy sumy [1.911,54 zł], wymienionej wyżej pod II. 1), to... skarżąca opiera swoje żądanie na przepisach rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 listopada 1927 poz. 885 Dz. Ust. W myśl art. 1 p. 2 tego rozporządzenia zwolnione są na lat dziesięć, licząc od daty uzyskania pierwszej produkcji, od wszelkich państwowych podatków przychody względnie dochody z produkcji ropy naftowej i gazu ziemnego, uzyskanej z otworu wiertniczego poszukiwawczego. Według znajdującego się w aktach uwierzytelnionego przez rewidenta ksiąg handlowych skarżącej odpisu decyzji Wyższego Urzędu Górniczego w Krakowie z 22 kwietnia 1930 wiercenie otworu Nr. 67 zostało uznane za poszukiwawcze. Z treści tego zaświadczenia wynika więc, że zachodzą warunki, przewidziane w cyt. rozporządzeniu z 17 listopada 1927, wobec czego w myśl tego przepisu prawa podlega wyłączeniu z obrotu suma, uzyskana ze sprzedaży ropy, pochodzącej z tego otworu wiertniczego. Argumentując a majori ad minus, musi się zwolnienie od podatku odnieść do ropy, pochodzącej z tego otworu, a wydanej nettowcom względnie nettobruttowcom. To samo dotyczy włączenia do obrotu sumy [322,41 zł], wymienionej [wśród kilku pozycyj] pod II. 2), a to tem więcej, że w tym wypadku ropa wogóle nie została wydana osobom trzecim w naturze, lecz została zużyta przez skarżącą.

Jak z akt wynika, część spornej ropy, wyprodukowanej w przedsiębiorstwie skarżącej, nie została oddana przez skarżącą nettowcom względnie nettobruttowcom in natura, lecz została przez skarżącą od osób tych „nabyta". Owo nabycie miało miejsce tą drogą, że skarżąca wypłaciła wymienionym osobom wartość należnych im produktów. Skoro w myśl art. 5 p. 7 ustawy o podatku przemysłowym za obrót uważa się sprzedaż względnie zamianę wydobytych produktów górniczych, lecz nie ich nabycie, słuszny jest pogląd skargi, że z tytułu owego nabycia skarżąca nie mogłaby być opodatkowana. Pozostaje oczywiście otwartem zagadnienie, czy podlega opodatkowaniu w myśl powołanego przepisu prawa uprzednia faza tranzakcji, tu zaś istotnym warunkiem opodatkowania byłaby okoliczność, że produkt wychodzi in natura z rąk skarżącej. W kwestji atoli braku warunków uznania danej tranzakcji za obrót w rozumieniu art. 5 poz. 7 ustawy o podatku przemysłowym zaskarżone orzeczenie nie zajęło żadnego stanowiska mimo zarzutów odwołania. Uwagi powyższe odnoszą się też do kwestji włączenia do obrotu sumy [113.611,40 zł], wymienionej pod I. 5).

Z zasad powyższych, skoro władza pozwana, wychodząc z odmien-

nych założeń prawnych, nie rozprawiła się z konkretnemi zarzutami od wołań, należało uchylić zaskarżone orzeczenie jako dotknięte istotnemi brakami postępowania.

Utarta w przemyśle naftowym nazwa „nettowiec" oznacza udziałowca w prawie naftowem, uprawniającem do eksploatacji bituminów.

Możność podziału tego prawa ulega ograniczeniom w § 60 kraj. ustawy naftowej z 22 marca 1908 określonym, mianowicie podział tego prawa na udziały mniejsze niż $^1/_{40}$ część jest uzależniony od zezwolenia Wyższego Urzędu Górniczego.

Z reguły wszyscy nettowcy są współwłaścicielami przedsiębiorstwa kopalnianego i taki przypadek, że nettowiec byłby wyłączony od współwłasności i współzarządu kopalni, trudny jest do pomyślenia. W następstwie tego ropa, przypadająca na danego nettowca, uznana być musi z reguły za część składową produkcji całego przedsiębiorstwa, a nie za obciążenie tej produkcji w rozumieniu § 13 cyt. ustawy naftowej. Odmiennie natomiast przedstawia się sprawa udziałów nettobrutto. Instytucja ta powstała w czasie wojny światowej z chwilą zajęcia ropy bruttowej na rzecz rafinerji państwowej.

Celem obejścia odnośnych przepisów właściciele terenów naftowych, odstępując swe prawa naftowe przedsiębiorcom, zastrzegali sobie w kontraktach naftowych zamiast bruttów t. zw. nettobrutta, polegające na tem, że pozbywcy stawali się udziałowcami prawa naftowego, mianowicie za złożeniem pewnej ryczałtowej sumy (z reguły fikcyjnej) nabywali udział w kopalni, a więc i w samej produkcji kopalnianej, stawali się jednak wolni od obowiązku przyczyniania się do kosztów produkcji.

Jak świadczy praktyka sądów w zagłębiu borysławsko-tustanowickiem, udziałowcy ci zajmowali z reguły stanowisko niejasne. W procesach, prowadzonych bądź z kopalnią, bądź z osobami trzeciemi, stosownie do okoliczności bądź twierdzili, że są właściwie tylko bruttowcami, np. w sporach osób trzecich przeciwko kopalni o zapłatę sum należnych od kopalni, bądź jak np. w sporach ze spólnikami stawali na stanowisku, że są tylko nettowcami. O ile chodzi o pretensje osób trzecich do kopalni, judykatura tych sądów traktowała bruttonettowców jako nettowców.

Okazuje się przeto, że kwestja, czy dany nettobruttowiec jest spólnikiem, czy tylko wierzycielem przedsiębiorstwa kopalnianego, w razie wątpliwości rozstrzygnięta być może w każdym poszczególnym przypadku jedynie ze stanowiska odnośnej umowy interesowanych.

Dr. Juljusz Łopuszański

1616.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzedaż artykułów spożywczych pierwszej potrzeby, stanowiących produkt uboczny sprzedającego przedsiębiorstwa przemysłowego — stawka podatku. Odrzucenie odwołania z równoczesnem zarządzeniem uzupełnienia postępowania wymiarowego.

1. Ulgowa stawka z art. 7 lit. A p. 3 ustawy o podatku przemysło-

wym poz. 110/32 Dz. Ust. nie służy obrotom przedsiębiorstwa przemysłowego, pochodzącym ze sprzedaży artykułów spożywczych pierwszej potrzeby, stanowiących produkt uboczny przedsiębiorstwa[1]).

2. § 105 rozp. wykon. z 29 marca 1932 do ustawy o podatku przemysłowym poz. 406 Dz. Ust. nie wyklucza możności zaskarżenia do NTA decyzji komisji odwoławczej, którą odrzucono odwołanie przy równoczesnem zarządzeniu uzupełnienia postępowania wymiarowego (art. 91 ust. 2 ustawy)[2]). (Tezy).

Wyrok NTA z 29 kwietnia 1936 l. rej. 9855/33 w sprawie firmy: „Bacon-Factory" Sp. z ogr. odp. w Krotoszynie przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

1617.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Hurtowa sprzedaż na obszar W. M. Gdańska — stawka podatku.

Hurtowa sprzedaż na obszar W. M. Gdańska w ilościach mniejszych aniżeli wagonowych nie korzysta z ulgowej stawki z art. 7 ust. 1 A p. 1 lit. a) ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. (Teza)[1]).

Wyrok NTA z 10 września 1936 l. rej. 8270/34 w sprawie firmy: „Mez" Sp. Akc. — Fabryka Jedwabiu do Haftowania i Przędzy do Szycia i Robót Ręcznych w Bielsku przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

1618.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzedaż benzyny przedsiębiorstwom autobusowym — stawka podatku.

Za sprzedaż hurtową w rozumieniu art. 7 ustęp przedostatni ustawy

---

[1]) Teza nieaktualna przy obecnem brzmieniu art. 7 ustawy o podatku przemysłowym poz. 339/36 Dz. Ust.

[2]) Co do obecnego stanu prawnego p. art. 115 Ordynacji Podatkowej (poz. 134/36 Dz. Ust.). Por. glosę OPA 739/34.

o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. nie uważa się sprzedaży benzyny przedsiębiorstwom autobusowym. (Teza)[1].

Wyrok NTA z 15 czerwca 1936 l. rej. 1218/34 w sprawie firmy: Nafta i produkty Naftowe Sp. z ogr. odp. w Zamościu przeciw Izbie Skarbowej w Lublinie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

1619.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Zryczałtowanie podatku dla drobnych przedsiębiorstw — warunki.

Prawa żądania opodatkowania w formie ryczałtu na podstawie rozporządzenia Ministra Skarbu z 4 lutego 1932 poz. 86 Dz. Ust. nie pozbawia zajęcia rzemieślniczego okoliczność, że zajęcie to, prowadzone przez właściciela, 1) zatrudnia więcej niż jednego członka rodziny właściciela lub 2) zatrudnia jednego pracownika najemnego (robotnika) oraz jednego lub dwóch członków rodziny właściciela. (Teza).

Wyrok NTA z 1 kwietnia 1936 l. rej. 1764/34 w sprawie Majera Szera przeciw Komisji Odwoławczej w Łodzi w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Komisja Szacunkowa ustaliła obrót za r. 1932 z przedsiębiorstwa piekarni, prowadzonego przez Majera Szera w Sieradzu, na 15.500 zł. Odwołania od wymiaru nie uwzględniła Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 8 listopada 1933. Na to orzeczenie skierowana została skarga do NTA, który rozważył, co następuje:

Nie jest sporne, że przedsiębiorstwo piekarni skarżącego jest przedsiębiorstwem rzemieślniczem oraz że skarżący zatrudnia w niem 1 pracownika najemnego oraz 2 członków rodziny. Spór toczy się o to, czy ta ostatnia okoliczność zatrudniania 2 członków rodziny pozbawia płatnika prawa żądania, aby zastosowano do niego opodatkowanie ryczałtowe w myśl rozporządzenia z 4 lutego 1932 poz. 86 Dz. Ust., którego § 1 głosi, że w latach 1932 i 1933 podatek przemysłowy od obrotu będzie pobierany w formie ryczałtu — oprócz innych przedsiębiorstw — od zaliczonych do VIII kat.

---

[1]) Teza nieaktualna przy obecnem brzmieniu art. 7 ustawy o podatku przemysłowym poz. 339/36 Dz. Ust.

świadectw przemysłowych zajęć rzemieślniczych i rękodzielniczych, posiadających karty rzemieślnicze, o ile zatrudniają nie więcej, niż 1 pracownika najemnego. Mianowicie władza twierdzi, że skarżący nie korzysta z prawa żądania opodatkowania w formie ryczałtu, natomiast skarżący stoi na stanowisku odmiennem.

Otóż ustawa o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust. zawierała w art. 8 p. 5 — między innemi — wyjątek od zasady, że podatek przemysłowy opłaca się w formie świadectwa przemysłowego oraz w postaci podatku od obrotu, głosząc, że podatek tylko w formie świadectwa przemysłowego opłacają pracownie i zajęcia rzemieślnicze, dorożkarstwo, furmaństwo, rybołówstwo, o ile są prowadzone przez właściciela przy udziale najwyżej 1 członka rodziny lub 1 najemnej siły pracowniczej. W rozdz. XIX cz. II lit. C kategorja ósma taryfy zawarty był przepis, że świadectwo przemysłowe VIII kat. nabywają — oprócz innych rodzajów przedsiębiorstw — zajęcia rzemieślnicze, zatrudniające ponad 1 do 4 robotników. Postanowienia te nasuwały pewne trudności w stosowaniu wymienionych przepisów, a jednym z celów nowelizacji, dokonanej ustawą z 19 grudnia 1931 poz. 881 Dz. Ust., było, jak głosi projekt rządowy noweli (Druk Sejmu Nr. 380/31), trudności te usunąć. W szczególności wprowadziła nowela tę zmianę, 1) że każde zajęcie rzemieślnicze, choćby było prowadzone wyłącznie przez właściciela, jest obowiązane wykupić świadectwo przemysłowe (w ustawie wyrażone jest to w ten sposób, że świadectwo kat. VIII przemysłowej wykupują zajęcia zatrudniające 1—4 robotników, licząc w tem właściciela przedsiębiorstwa i członków jego rodziny), oraz 2) że zajęcia rzemieślnicze (z pewnemi wyjątkami, do których nie należą piekarnie i pod warunkiem posiadania karty rzemieślniczej) nie opłacają podatku od obrotu, o ile są prowadzone przez właściciela przy udziale najwyżej jednego członka rodziny.

Z powyższego wynika, że nie jest zwolnione od podatku od obrotu zajęcie prowadzone przez właściciela przy udziale robotnika, czyli że, o ile chodzi o obowiązek opłacania podatku od obrotu, ustawodawca traktuje względniej zajęcia prowadzone przez właściciela i zatrudniające członków rodziny, niż takież zajęcia zatrudniające robotników. Ponieważ zaś opodatkowanie ryczałtowe ma być wedle zamierzenia ustawodawcy łagodniejszą formą poboru podatku od obrotu, przeto fakt zatrudnienia członków rodziny należy tłumaczyć na korzyść zajęć rzemieślniczych przy rozstrzyganiu zagadnienia, czy podlegają one opodatkowaniu w formie ryczałtu. Treść rozporządzenia z 4 lutego 1932 poz. 86 Dz. Ust. nie daje żadnej podstawy do wniosku, że Minister Skarbu chciał zmienić tę tendencję ustawodawcy. Ta sama zasada musi więc obowiązywać przy tłumaczeniu przepisów rozporządzenia. Skoro zaś rozporządzenie uzależnia możliwość

opodatkowania ryczałtowego od tego, aby w zajęciu nie było zatrudnionych więcej niż 4 osoby (kat. VIII rozdz. XIX cz. II lit. C taryfy), oraz od tego, aby wśród tych osób nie znajdowało się więcej pracowników najemnych, t. j. robotników, niż 1, to z tego wypływa wniosek, że przy zaistnieniu innych warunków ustawowych zajęcia, zatrudniające właściciela i 2 lub 3 członków rodziny, opłacają podatek w formie ryczałtu, czyli że ilość członków rodziny, zatrudnionych w zajęciu, nie wpływa na możność zastosowania do tego zajęcia opodatkowania ryczałtowego. Jeżeli zaś tak się ma rzecz w odniesieniu do zajęć, zatrudniających wyłącznie właściciela i członków jego rodziny, to niema powodu do niestosowania tej zasady do zajęć, zatrudniających 1 robotnika i członków rodziny.

Z zasad powyższych należało uchylić zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

1620.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Upadłość a obowiązek złożenia zeznania o obrocie.[1])

1. Moment otwarcia upadłości nie odbiera przedsiębiorstwu charakteru przedsiębiorstwa na zysk obliczonego, zaczem postępowanie upadłościowe należy uważać za dalsze prowadzenie przedsiębiorstwa.

2. Przedsiębiorstwo winno wypełniać w czasie postępowania upadłościowego tak samo, jak i przed otwarciem upadłości, obowiązki, wynikające z ustawy o podatku przemysłowym.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 21 sierpnia 1934 3 K. 754/34.

. . . 1. Moment otwarcia upadłości nie odbiera przedsiębiorstwu charakteru przedsiębiorstwa na zysk obliczonego. Postępowanie upadłościowe jako mające na celu zaspokojenie wierzycieli upadłego dłużnika samo w sobie w istocie swej nie jest i nie może być obliczone na zysk przedsiębiorcy. Jest ono jednak w całym okresie trwania przedsiębiorstwa tylko jednym jego etapem i to zwykle, jednak niezawsze, końcowym. Nie musi być tym końcowym etapem, bo zasadniczo istnieje możność, co nieraz ma miejsce, uregulowania interesów upadłego dłużnika, który w dalszym ciągu to samo przedsiębiorstwo „w celu zysku" prowadzi. Dlatego postępo-

[1]) Por. OPA 105/33 i glosę Seweryna Walfisza OPA 953/34.

wanie upadłościowe należy uważać za dalsze prowadzenie przedsiębiorstwa. Z punktu widzenia ustawy o podatku przemysłowym ma to ten skutek, że przedsiębiorstwo w czasie postępowania upadłościowego winno wypełniać tak samo, jak i przed otwarciem upadłości, obowiązki wynikające z tej ustawy. żadnego znaczenia nie ma tutaj fakt, że sprzedaż towarów (majątku) dłużnika w postępowaniu upadłościowem nie ma na celu jego zysku, a nawet zazwyczaj dokonuje się z jego stratą, bo w przedsiębiorstwie w rozumieniu art. 1 ustawy o podatku przemysłowym nie chodzi o to, aby ono istotnie zysk przyniosło, lecz aby było prowadzone z zamiarem osiągnięcia zysku.

2. Z treści § 6 ustawy upadł. niem., która tu ma zastosowanie, wynika, że zarządca masy upadłościowej z chwilą ustanowienia go przejmuje prawa upadłego dłużnika do administrowania i rozporządzania majątkiem do masy upadłościowej należącym, w danym wypadku przedsiębiorstwem. Słusznie więc sąd I instancji uznał, że na oskarżonym jako zarządcy przedsiębiorstwa ciążył obowiązek dokonania czynności, przewidzianych w ustawie o podatku przemysłowym, a więc złożenia zeznania o obrocie w myśl art. 52—55 tej ustawy[1]).

1621.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Upadłość a obowiązek nabycia świadectwa przemysłowego.

Obowiązek nabycia świadectwa przemysłowego istnieje, choć z momentem otwarcia upadłości sam właściciel przedsiębiorstwa stracił możność rozporządzania majątkiem, należącym do masy upadłościowej.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 11 kwietnia 1935 3 K. 95/35.

...W myśl art. 98 ustawy o podatku przemysłowym[2]) ulega karze osoba, która prowadzi przedsiębiorstwo nie nabywszy świadectwa przemysłowego.

Z powyższego wynika, że obowiązek nabycia świadectwa przemysłowego obciąża właściciela przedsiębiorstwa lub też tego, kto z mocy usta-

---

[1]) Obecnie art. 68 i 69 Ordynacji Podatkowej (poz. 134/36 Dz. Ust.).

[2]) Por. art. 178 § 1 Ordynacji Podatkowej (poz. 134/36 Dz. Ust.).

wy przedsiębiorstwem tem kieruje i je reprezentuje, i podatek przemysłowy w formie świadectwa przemysłowego pobierany jest nie od odnośnych tranzakcyj na zysk obliczonych, lecz od samego przedsiębiorstwa jako takiego, przyczem obowiązek nabycia świadectwa przemysłowego istnieje, choćby z momentem otwarcia upadłości sam właściciel odnośnego przedsiębiorstwa stracił możność rozporządzania majątkiem, należącym do masy upadłościowej.

W takim bowiem wypadku funkcje te przechodzą na ustanowionych przez sąd syndyków masy upadłościowej, którzy prowadząc przedsiębiorstwo, będące w upadłości, obowiązani są wypełnić wszystkie obowiązki ustawowe, ciążące poprzednio na zarządcach przedsiębiorstwa, których zarządcy poprzedni upadłego przedsiębiorstwa nie mogą już wypełnić z powodu odjęcia im możności zarządu majątkiem.

SN w wyroku swym z 21 sierpnia 1934 3 K. 754/34[1]) wyjaśnił już, że postępowanie upadłościowe należy uważać za dalsze prowadzenie przedsiębiorstwa i że ta okoliczność nie uzasadnia ani zwolnienia, ani żadnych ulg w zakresie nabycia świadectwa przemysłowego, ponieważ nie jest to przewidziane w przepisach ustawy o podatku przemysłowym, tudzież że prowadzenie takiego przedsiębiorstwa, będącego w upadłości, nie odbiera przedsiębiorstwu temu charakteru przedsiębiorstwa na zysk obliczonego, ponieważ w przedsiębiorstwie w rozumieniu art. 1 ustawy o podatku przemysłowym nie chodzi o to, by ono istotnie zysk przyniosło, lecz aby było prowadzone z zamiarem osiągnięcia zysku (Zb. orz. Nr. 61/35[1]) i 64/33[2])).

Sąd ustaliwszy zatem, że oskarżeni jako syndycy masy upadłościowej Spółdzielni Rolniczej trudnili się detaliczną sprzedażą artykułów rolniczych, nie miał podstaw do uznania, że czyn oskarżonych nie zawiera cech wykroczenia z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym, a uniewinniając oskarżonych z zarzutu oskarżenia, dopuścił się tem obrazy powyższego przepisu prawa materjalnego, co powoduje konieczność uchylenia wyroku.

I. Przedsiębiorstwo stanowi przedmiot zbiorowy, jest więc jednostką gospodarczą, a nie tylko sumą rozmaitych przedmiotów. Z tego powodu przedsiębiorstwo jako takie powinno być przedmiotem egzekucji i to przyjmuje też § 341 austr. ordynacji egzekucyjnej (por. Ohmeyer, Das Unternehmen als Rechtsobjekt, 1906, str. 127 i n.; Pisko, Das Unternehmen als Gegenstand des Rechtsverkehrs, 1907, str. 146 i n.; Kohlross, Die Exekution auf Vermögensrechte und Unternehmungen, 1935, str. 15 i n.). Nie jest to jednak powszechnie uznane (Geller, Das Unternehmen, 1913, str. 142 i n., który

---

[1]) OPA 1620/36.

[2]) OPA 256/33.

zwalcza przepis prawa austrjackiego) i dlatego przedsiębiorstwa nie uznaje się za przedmiot egzekucji, jeżeli ustawa nie zawiera wyraźnego przepisu (tak dla prawa niemieckiego Isay, Das Recht am Unternehmen, 1910, str. 198 i n.). Wobec tego nie można też przyjąć, że według k. p. c. egzekucja z każdego przedsiębiorstwa jest dopuszczalna, gdyż uznaje on tylko egzekucję z prawa, a nie z przedmiotu zbiorowego (Allerhand, Kodeks postępowania cywilnego część II, 1933, str. 297). W następstwie należałoby przyjąć, że tam, gdzie przedsiębiorstwo jako całość nie stanowi przedmiotu egzekucji, nie wchodzi ono w skład masy upadłości, bo upadłość obejmuje tylko to, co jest przedmiotem egzekucji, którą to zasadę przyjął także art. 20 § 2 pr. up. Wobec tego w przypadku, gdy przedsiębiorstwo nie stanowi przedmiotu egzekucji, powinnoby się zaliczyć jako wchodzące w skład masy upadłości tylko poszczególne przedmioty. W interesie wierzycieli odstępują jednak ustawy od wysnucia tej konsekwencji, wychodzą bowiem z założenia, że przedsiębiorstwo jako całość przedstawia większą wartość, niż wszystkie przedmioty, wchodzące w skład tegoż, — i dlatego stanowią, że przedsiębiorstwo ma być w upadłości traktowane jako całość gospodarcza, że więc może być dalej prowadzone, wydzierżawione i zbyte. Stanowisko to zajmuje w szczególności prawo upadłościowe w art. 113, 114 i 131 § 1 p. 1.

Jeżeli w skład masy upadłości wchodzi przedsiębiorstwo, a nie poszczególne przedmioty, które się na nie składają, to powinno ono być dalej prowadzone, a następnie w całości zbyte. Ustawy nie przyjmują jednak tego bezwzględnie, lecz dopuszczają zwinięcie przedsiębiorstwa oraz sprzedaż poszczególnych przedmiotów, jeżeli to jest korzystniejsze. Można więc po ogłoszeniu upadłości albo dalej prowadzić przedsiębiorstwo, albo też zaniechać prowadzenia, dopóki jednak nie zaprzestaje się dalszego prowadzenia, przedsiębiorstwo istnieje.

Z powyższego wynika, że ogłoszenie upadłości nie powoduje jeszcze samo przez się zwinięcia przedsiębiorstwa, zaczem należy dopełniać wszelkich zobowiązań, jakie ciążą na osobie, do której przedsiębiorstwo należy. Nie przemawia zaś przeciw temu brzmienie art. 114 i 131 § 1 p. 1 pr. up., według których na prowadzenie przedsiębiorstwa syndyk winien uzyskać zezwolenie rady wierzycieli lub o ile ono ma trwać dłużej, niż trzy miesiące od daty upadłości, zezwolenie sądu, bo trudno przyjąć, że z ogłoszeniem upadłości przedsiębiorstwo przestaje istnieć i że po uzyskaniu zezwolenia konieczne jest ponowne tegoż założenie, gdyż to narażałoby wierzycieli na szkodę. Przepisy prawa upadłościowego oznaczają więc tylko, że prowadzenie przedsiębiorstwa, które nadal istnieje, nie jest dopuszczalne, jeżeli nie uzyskano przepisanego zezwolenia. Jeżeli zaś przedsiębiorstwo dalej istnieje i jest prowadzone, to należy od niego uiszczać nadal wszelkie opłaty i daniny publiczne i należy dokonywać wszelkich czynności prawnych, jakie są wymagane w celu wymierzenia opłat lub dla spełnienia obowiązku. W szczególności należy też nabyć świadectwo przemysłowe, a tylko wtedy nie jest to potrzebne, gdy zezwolenia na prowadzenie nie uzyskano lub postanowiono zaniechać prowadzenia przedsiębiorstwa i faktycznie też zaprzestano je prowadzić.

Przeciw stanowisku, że także w upadłości należy nabyć świadectwo przemysłowe, nie przemawia okoliczność, że celem upadłości jest spieniężenie majątku upadłego i zaspokojenie wierzycieli. Spieniężenie nie dotyczy bowiem poszczególnych przedmiotów, które wchodzą w skład przedsiębiorstwa, lecz samego przedsiębiorstwa jako przedmiotu zbiorowego, co też przewiduje art. 113 pr. up., który stanowi, że przedsiębiorstwo powinno być w miarę możliwości sprzedane jako całość. Dopóki więc przedsiębiorstwa nie sprzedano, dopóty ono istnieje, ponieważ zaś podatek uiszcza się od przedsiębiorstwa, powinien obciążać tego, kto jest jego właścicielem. Jeżeli zaś

podatku nie uiszczono, stosować należy sankcje ustawowe, przewidziane na wypadek niedopełnienia obowiązku.

II. Powstaje pytanie, kto ma obowiązek dokonania czynności, których celem jest umożliwienie wymiaru oraz poboru podatku, w szczególności zaś, na kim ciąży obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego. Co do tego należy zaznaczyć, że dawniej przyjmowano, że z chwilą ogłoszenia upadłości dłużnik traci swój majątek i że przechodzi on na wierzycieli, którzy z niego otrzymują zaspokojenie swoich należności, z czegoby niewątpliwie wynikało, że obowiązek ciąży na reprezentancie wierzycieli. Obecnie stanowisko to zarzucono, w upadłości chodzi bowiem tylko o zaspokojenie wierzycieli, a nie o nabycie przez nich majątku, zaczem dłużnik pozostaje nadal właścicielem swego mienia, a z ogłoszeniem upadłości zostaje zawiązany jedynie węzeł upadłościowy na rzecz wierzycieli, dochodzi więc do powstania prawa, zbliżonego do egzekucyjnego prawa zaspokojenia, jakie powstaje wskutek zajęcia przedmiotu egzekucji. Dłużnik traci jednak prawo rozrządzania i zarządzania swoim majątkiem, a ze względu na to, że ogół wierzycieli nie może zajmować się ani zarządem, ani likwidacją majątku, a także sądowi nie można powierzyć tej czynności, ustanawia się osobny organ postępowania, którego zadaniem jest administracja majątku dłużnika, wchodzącego w skład upadłości; tą osobą jest syndyk. Syndyk prowadząc zarząd i likwidację w celu zaspokojenia wierzycieli działa jednak nietylko w interesie wierzycieli, lecz także dłużnika, który jest nadal właścicielem majątku upadłościowego. Na syndyka przechodzą więc wszelkie uprawnienia, jak i obowiązki dłużnika i to tak prywatnoprawne, jak i publiczno-prawne. Mimo zmienionej struktury upadłości, nie może więc upadły sam dopełniać zobowiązań, jakie na nim ciążyły przed ogłoszeniem upadłości czy to z umów, czy na innej podstawie, nie ma więc także dopełniać zobowiązań publiczno-prawnych, jak zgłoszenie umów w celu wymiaru opłaty i uiszczenie opłaty, nie ma składać zeznań w celu wymiaru podatków lub innych danin publicznych, w szczególności nie ma składać wykazów zatrudnionego w przedsiębiorstwie personelu, ani uiszczać składek ubezpieczenia społecznego i t. d. Na dłużniku nietylko nie ciąży taki obowiązek, lecz każda jego czynność byłaby bezskuteczna, bo nie można przyjąć, by obowiązkowi zgłoszenia zadość uczyniono, jeżeli uskutecznia je osoba, która do działania nie jest uprawniona.

Wobec tego tylko na syndyku ciąży obowiązek nabycia świadectwa przemysłowego, a upadły nie jest do tego ani zobowiązany, ani uprawniony, choćby go nawet syndyk zatrudniał przy prowadzeniu przedsiębiorstwa, czy to bez zapłaty, czy też za wynagrodzeniem (art. 98 pr. up.), gdyż i w tym przypadku upadły nie prowadzi przedsiębiorstwa, lecz jest niejako pracownikiem (chociaż za takiego nie może być uważany, co w szczególności ma wpływ na obowiązek ubezpieczenia społecznego).

Maurycy Allerhand

1622.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Spółdzielnie — brak prawidłowych ksiąg handlowych a ulga podatkowa.

Prawo do ulgi podatkowej, przewidzianej w art. 95 ust. 1 p. 1 lit. b)

ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust.[1]**, nie jest uzależnione od wymogu prowadzenia przez spółdzielnię prawidłowych ksiąg handlowych.** (Teza).

Wyrok NTA z 3 września 1936 l. rej. 2271/34 w sprawie firmy: Spółdzielnia Towarowa Warengenossenschaft „Raiffeisen" Spółdz. z ogr. odp. w Czarzach przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

...NTA uznał za uzasadnione zarzuty skargi, dotyczące odmówienia skarżącej ulg podatkowych, przewidzianych w art. 95 p. 1 b) ustawy o podatku przemysłowym.

Jak to bowiem wynika z pow. postanowienia ustawy, przyznanie ulgi podatkowej w postaci przyjęcia za podstawę wymiaru ¼ sumy obrotu nie jest uzależnione od wymogu prowadzenia prawidłowych ksiąg handlowych, z czego wniosek, że ulga ta nie jest wykluczona w wypadku, gdy księgi handlowe spółdzielni uznane zostaną za nieprawidłowe. Oczywiście założeniem przyznania tej ulgi jest dopełnienie istotnych warunków, przewidzianych w tymże artykule, a mianowicie działanie statutowo i faktycznie wśród swych członków. W rozpoznawanej sprawie skarżąca Spółdzielnia w odwołaniu wyraźnie zarzuciła, iż posiada statut, dostosowany formalnie i materjalnie do postanowień ustawy o spółdzielniach z 29 października 1920, i jest jako spółdzielnia zapisana w Sądzie Grodzkim w Chełmnie pod Nr. 50 w rejestrze spółdzielni, a ponadto, iż ogranicza działalność, dotyczącą sprzedaży, tylko na członków. W tym stanie rzeczy obowiązkiem było władzy pozwanej zarzut powyższy zbadać, ewentualnie w wypadku, gdyby władza miała wątpliwości co do postanowień statutu, zażądać od skarżącej przedłożenia egzemplarza tegoż statutu.

Brak powyższy stanowi wadliwość postępowania, połączoną ze szkodą dla skarżącej....

1623.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Biura pisania podań — świadectwo przemysłowe.

1. **Właściciela biura pisania podań nie wlicza się do osób „zatrud-**

---

[1]) Por. art. 40 ustawy o podatku przemysłowym w brzmieniu poz. 339/36 Dz. Ust.

nionych“ w takiem biurze (cz. II lit. A rozdz. VI taryfy); przez „pracowników“ należy rozumieć obce najemne siły.

2. Właściciel biura pisania podań, prowadzący swoje biuro osobiście i nie zatrudniający w niem ani jednej siły najemnej, nie ma obowiązku nabycia świadectwa przemysłowego III kat.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 11 kwietnia 1935 1 K. 129/35.

Kasacja Prokuratora Sądu Okręgowego w Siedlcach zarzuca wyrokowi obrazę postanowień rozdz. VI cz. II lit. A taryfy, stanowiącej załącznik do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym, przez nieprawidłową wykładnię powyższych przepisów, w następstwie czego sąd wyrokujący uniewinnił z zarzutu oskarżonego, wychodząc z założenia, że oskarżony, prowadząc osobiście biuro pisania próśb i nie zatrudniając w niem siły najemnej, nie miał obowiązku nabywania świadectwa przemysłowego, pomimo że, zdaniem kasacji, biura próśb, zatrudniające mniej niż dwóch pracowników, a więc i prowadzone przez samego właściciela, winny nabyć świadectwo przemysłowe III kat.

Zarzut kasacji nie jest trafny.

Ustawa o podatku przemysłowym uzależnia zaliczenie przedsiębiorstw handlowych do odnośnych kategoryj od pewnych zewnętrznych cech tych przedsiębiorstw i to w myśl wskazań, zawartych w dziale I lit. A cz. II taryfy.

Co się tyczy biur próśb i podań prawnych czy też obecnych biur pisania podań, to cechą zewnętrzną tych przedsiębiorstw, decydującą o ich rozmiarach i kategorji, jest, prócz stwierdzenia posiadania zorganizowanego biura, nadto jeszcze i druga cecha, a to ilość zatrudnionych w danem biurze pracowników.

Ustalenie istnienia tych dwóch warunków stwarza podstawy do stwierdzenia rozmiarów tego typu przedsiębiorstwa i wysokości kategorji świadectwa przemysłowego.

Kasacja słusznie zauważa, że w sprawie tej niesporna jest kwestja prowadzenia przez oskarżonego zorganizowanego biura, opartego na przepisach ustawy z 28 marca 1933 poz. 269 Dz. Ust. o biurach pisania podań — natomiast kasacja na błędnych przesłankach opiera swe wnioski co do drugiej cechy, kwalifikującej o rozmiarach przedsiębiorstwa oskarżonego, jaką jest ilość zatrudnionych w jego biurze pracowników. SN w orzeczeniu Nr. 347/31 wyjaśnił, że z porównania przepisów, dotyczących biur próśb i porad prawnych, z przepisami, zawartemi w działach: VII, XII, XIV, XVIII i XIX, logicznie wynika, że brak użycia zwrotu przy przedsiębiorstwach, będących biurami pisania podań i próśb: „licząc

w tem właściciela i członków jego rodziny", ma to znaczenie, że praca właściciela biura nie ma żadnego wpływu na wysokość kategorji. Z zasady, w powyższem orzeczeniu wyrażonej, do zmiany której brak jest wszelkich podstaw prawnych, wynika, że właściciela biura nie wlicza się do osób zatrudnionych w tych biurach, czyli że przez „pracowników" należy rozumieć obce najemne siły.

Skoro więc w wyroku ustalone zostało, że oskarżony osobiście swoje biuro prowadził, nie zatrudniając w niem żadnej siły najemnej, to sąd wyrokujący miał podstawy do uznania, że oskarżony nie miał obowiązku nabycia świadectwa przemysłowego III kat. i że tem samem w czynie jego brak jest cech zarzuconego mu przestępstwa.

1624.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrońcy prywatni (agenci procesowi) w górnośl. części województwa śląskiego — świadectwo przemysłowe.

Utrzymywanie przez obrońcę prywatnego (agenta procesowego) w miejscowości górnośląskiej części województwa śląskiego odrębnego biura i zatrudnianie w niem sił pomocniczych nie uzasadnia obowiązku nabycia świadectwa przemysłowego na przedsiębiorstwo biura próśb i porad prawnych w myśl cz. II A. rozdz. VI taryfy do ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 22 września 1936 l. rej. 11.055/34 w sprawie Wilhelma Zielonki w Chorzowie przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie świadectwa przemysłowego za r. 1930.

Przedmiotem sporu jest zagadnienie, czy utrzymywanie przez obrońcę prywatnego, agenta procesowego w miejscowości górnośląskiej części województwa śląskiego odrębnego biura i zatrudnianie w niem sił pomocniczych uzasadnia obowiązek nabycia świadectwa przemysłowego w okresie czasu, w którym nie obowiązywało tam polskie prawo przemysłowe z 7 czerwca 1927, czy też podpada ta działalność pod przepis art. 9 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust. Sprawa dotyczy roku podatkowego 1930.

Władza pozwana opiera swe orzeczenie o istnieniu obowiązku nabycia świadectwa przemysłowego z jednej strony na postanowieniach ta-

ryfy podatkowej, a mianowicie części II A. rozdz. VI i § 35 niem. ordynacji przemysłowej z 1869 r., z drugiej strony na ustaleniu, że skarżący utrzymywał osobne biuro i zatrudniał jedną siłę pomocniczą, zaś skarżący broni się przeciw takiemu obowiązkowi przepisem art. 9 ustawy podatkowej i zaprzeczeniem prowadzenia biura próśb i porad prawnych.

NTA nie uznał zapatrywania władzy za uzasadnione.

Bez względu na kwalifikację prawną działalności zawodowej obrońcy prywatnego w rozumieniu ordynacyj przemysłowych wogóle, a niemieckiej w szczególności, z których polskie prawo przemysłowe coprawda dopiero z dniem 1 lipca 1933 weszło w życie na obszarze województwa śląskiego, ale w art. 2 p. 11 wyraźnie wyłącza pracę zawodową nietylko adwokatów, ale także „obrońców sądowych" z pod pojęcia przemysłu w rozumieniu prawa przemysłowego, — w pierwszej linji decydujące znaczenie muszą mieć w dziedzinie podatku przemysłowego przepisy samej ustawy o tymże podatku, a tylko w przypadku, gdy ustawa spornego zagadnienia nie rozstrzyga pozytywnie, ani też z innych przepisów samej ustawy takiego rozstrzygnięcia wyprowadzić nie można, jest dopuszczalna droga szukania rozwiązania tego zagadnienia przy pomocy innych przepisów prawnych.

Otóż ustawa o podatku przemysłowym zawiera w art. 9 zupełnie wyraźny przepis, że podatek „tylko" w formie podatku od obrotu (art. 6 lit. b) opłacają „samodzielne wolne zajęcia zawodowe", które ustawa następnie w y l i c z a, a wśród nich wymienia także „obrońców sądowych". Ten przepis rozstrzyga więc spór na korzyść skarżącego.

Mogłaby może nasuwać wątpliwości nazwa tego zajęcia. Ustawa zalicza do wolnych zajęć zawodowych obrońców „sądowych", a według akt sprawy skarżący był w 1930 r. obrońcą „prywatnym" względnie „procesowym". Nazwa atoli nie może mieć znaczenia decydującego, zwłaszcza, że chodzi o stosowanie ustawy podatkowej, obowiązującej na całym obszarze Rzeczypospolitej. Bez wyraźnego zatem odmiennego przepisu ustawy, wykładnia różniczkowa przepisów ustawy w odniesieniu do poszczególnych obszarów państwa nie jest dopuszczalna, gdyż prowadziłaby do nierównomierności podatkowej wśród jednakowych warunków. Nie nazwa zatem jest istotna, lecz treść działalności.

Otóż przewód administracyjny nie wykazał, że skarżący trudnił się innemi czynnościami aniżeli wyłącznie „załatwianiem spraw sądowych", a zatem takiemi czynnościami, jakie właśnie stanowią przedmiot działalności obrońców sądowych.

Władza nie kwestjonowała też twierdzenia skarżącego, popartego wnioskami dowodowemi, że biura próśb i porad prawnych nie prowadził, jakkolwiek w orzeczeniu wypowiedziała pogląd, że „przedsiębiorstwo"

skarżącego „ma charakter biura prośb i porad prawnych", lecz ten wniosek oparła na zewnętrznych przesłankach utrzymywania przez skarżącego biura oraz zatrudniania siły pomocniczej. Te okoliczności faktyczne nie są atoli wystarczające, by zajęciu zawodowemu obrońcy nadać zupełnie odmienną cechę rodzajową „biura prośb i porad prawnych". Każde bowiem samodzielne wolne zajęcie zawodowe wymaga lokalu, a przeważnie także sił pomocniczych. Fakty powyższe nie są zatem szczególną osobliwością, związaną przyczynowo tylko z biurem prośb i porad prawnych.

Pozatem skarżący przecież przeczył, jakoby takie przedsiębiorstwo wykonywał, więc należało mu przeciwstawić rodzaj, wypełniający pojęcie biura prośb i porad prawnych. Ale władza nie kwestjonowała rodzaju czynności, dokonywanych przez skarżącego w jego biurze.

W tym stanie rzeczy brakło dostatecznej podstawy do zaliczenia jego działalności do przedsiębiorstw biura prośb i porad prawnych w myśl cz. II A. rozdz. VI taryfy. Jako zajęcie zawodowe zaś obrońcy nawet pod nazwą procesowego czy prywatnego, zatrudnienie takie nie ma odpowiednika w taryfie, a Minister Skarbu nie skorzystał z przysługującego mu według art. 26 ust. 2 ustawy w innych wypadkach prawa zaliczenia „przedsiębiorstwa" obrońcy prywatnego w górnośląskiej części województwa do „odpowiedniej" kategorji przedsiębiorstw dla celów taryfowych.

Zresztą także powołany w zaskarżonem orzeczeniu § 35 niem. ordynacji przemysłowej z 21 czerwca 1869 w redakcji, ogłoszonej wskutek ustawy z 1 lipca 1883 w R. G. Bl. str. 177, przewiduje jedynie możność zakazu m. i. zawodowego załatwiania cudzych spraw w zakresie prawnym („gewerbsmässige Besorgung fremder Rechtsangelegenheiten) i spraw u władz, zwłaszcza sporządzania pism tych spraw dotyczących, lecz bynajmniej nie załatwia się w sensie pozytywnym z pojęciem zawodu obrońcy sądowego. Zważywszy, że ordynacja ta nie przewiduje koncesjonowania wyżej określonego zajęcia, nie daje ona też dostatecznej podstawy do rozwiązania zagadnienia w ramach przepisów art. 9 ustawy podatkowej, chociaż według § 6 z pod działania jej przepisów wyłączono wyraźnie tylko praktykę adwokacką i notarjalną, a nie zawodowe zastępstwo prawne.

W myśl powyższych rozważań przeto NTA uznał skargę za uzasadnioną i orzekł uchylenie zaskarżonego orzeczenia jako niezgodnego z ustawą.

1625.

OPŁATY STEMPLOWE.

Pisma, dotyczące więcej przedmiotów, podlegających opłacie i wolnych od opłaty.

Art. 13 u. o. s. nie ma zastosowania w wypadkach, gdy pismo tyczy się dwu lub więcej przedmiotów, z których jedne podlegają opłacie, inne zaś są wolne od opłaty. (Teza).

Wyrok NTA z 22 stycznia 1936 l. rej. 503/34 w sprawie Michaliny Więcławskiej oraz Józefa i Janiny Cybulko przeciw Izbie Skarbowej w Białymstoku w przedmiocie opłaty stemplowej.

Od aktu notarjalnego z daty Białystok 2 sierpnia 1932, na mocy którego Michalina Więcławska sprzedała małż. Józefowi i Janinie Cybulko nieruchomość w Białymstoku Nr. hip. 1899 za kwotę 35.000 zł, Urząd Skarbowy w Białymstoku wymierzył skarżącym nakazem płatniczym z 27 lutego 1933 opłatę stemplową według 4% stawki na zasadzie art. 52 i 58 u. o. s. W odwołaniu od wymiaru skarżący domagali się zwolnienia powołanego na wstępie aktu od opłaty na zasadzie art. 54 p. 7 u. o. s., twierdząc, że nieruchomość, będąca przedmiotem tranzakcji, stanowi nowowybudowany piętrowy dom i że plac, wymieniony w kontrakcie, o przestrzeni 1233 m², zajęty jest w całości przez tenże dom oraz podwórze. Przed rozstrzygnięciem odwołania delegat Izby Skarbowej stwierdził do protokółu z 2 października 1933, że na placu prócz nowowybudowanego domu znajdują się budynki gospodarcze, że dalsza część zajęta jest pod podwórze, część zaś stanowi ogród owocowy i niezabudowany plac.

Izba Skarbowa w Białymstoku orzeczeniem z 6 października 1933 odwołania nie uwzględniła, powołując się w uzasadnieniu na przepis art. 13 u. o. s.

Powyższe orzeczenie stanowi przedmiot skargi do NTA, w której skarżący podnoszą zarzut obrazy prawa.

NTA rozważył, co następuje:

Nie jest sporne — skarga bowiem wyraźnie to przyznaje — że nieruchomość, stanowiąca przedmiot sprzedaży, obejmowała, prócz nowowzniesionego domu z podwórzem, także ogród owocowy i warzywny, że więc objekt sprzedaży nie podpada w całości pod przepis art. 54 p. 7 u. o. s. Pozwana władza, opierając się na przepisie art. 13 u. o. s., utrzymała w mocy wymiar opłaty od całej ceny kupna nieruchomości, jako podstawy wymiaru, z tego powodu, ponieważ strony winne były w odwo-

łaniu podać oddzielnie wartość poszczególnych części nieruchomości, a wówczas odwołanie mogłoby być częściowo uwzględnione, a skoro temu w terminie zawitym z art. 46 u. o. s. nie uczyniły zadość, to konsekwencją tego musiało być zastosowanie powyższego przepisu art. 13 ust. 2 u. o. s. Skarżący natomiast podnoszą w skardze zarzut, że Izba Skarbowa winna była wezwać strony do określenia, jaka część ceny kupna przypada na nowowybudowaną nieruchomość, a jaka na ogród.

Zastosowany przez władzę przepis art. 13 u. o. s. mówi w ust. 1 o pismach, dotyczących dwu lub więcej przedmiotów, które według przepisów części drugiej ustawy „podlegają różnym pod względem stopy opłatom stemplowym“. Władza, opierając się na wyjaśnieniu, zawartem w § 15 rozp. wykon. do u. o. s., wyszła z założenia, że przytoczonym przepisem ustawy objęte są nietylko wypadki, gdzie chodzi o przedmioty, dla których ustawa przewiduje różne stawki opłaty, a zatem podlegające różnym stawkom opłaty, lecz także i takie wypadki, w których chodzi o dwa lub więcej przedmiotów, z których jedne podlegają opłacie, a inne jej nie podlegają, jak to ma właśnie miejsce w rozpoznawanej sprawie.

To atoli stanowisko pozwanej władzy nie da się utrzymać w świetle omawianego przepisu art. 13 u. o. s., na którym opiera się zaskarżona decyzja. Jeśli bowiem przepis ten mówi wyraźnie tylko o przedmiotach, które p o d l e g a j ą różnym pod względem stopy opłatom stemplowym, to trudno zgodzić się ze stanowiskiem, że w ramach tego przepisu mieszczą się również takie wypadki, w których chodzi o przedmioty, ustawowo od opłat zwolnione, a zatem żadnym stawkom nie podlegające z jednej strony, a o inne, podlegające opłatom, z drugiej strony. Do takiej rozszerzającej wykładni nie daje podstawy wyraźne brzmienie omawianego przepisu, skoro jest w nim mowa, jak to już wyżej podkreślono, tylko o przedmiotach, podlegających stawkom opłat stemplowych, a zatem niezwolnionych od tychże opłat.

Szukając analogji w innem pokrewnem ustawodawstwie w tej materji, wypada jeszcze zaznaczyć, że pruska ustawa stemplowa z 30 czerwca 1909 Zb. ust. pr. str. 535 zawiera w § 10 przepisy, odpowiadające naogół przepisom art. 13 naszej u. o. s, których sformułowanie w kwestji, o którą w danym wypadku chodzi, jest niemal identyczne, jak w naszej ustawie. Rozporządzenie wykonawcze traktuje o opłatach w wypadkach, w których przedmioty, podlegające opłatom, schodzą się z przedmiotami od opłat zwolnionemi, odwołuje się również do § 10 ustawy, a zatem zasada, ustalona tym przepisem ustawy, stosowana jest także w tych ostatnich wypadkach. Trybunał Rzeszy zaaprobował to stanowisko władzy wykonawczej. Stwierdzić atoli należy, że sytuacja prawna jest tam odmienna. Tam bowiem przepisy wykonawcze nakładają na władze wymia-

rowe obowiązek przesłuchania stron co do wartości poszczególnych przedmiotów w wypadkach, gdy nie podadzą w piśmie oddzielnie wartości przedmiotów, podlegających różnym stawkom, względnie podlegających opłatom i od opłat zwolnionych. Jeśli strony nie mogą się w tym względzie oświadczyć, to władze są obowiązane pouczyć je, iż mają prawo podać dodatkowo wartość poszczególnych przedmiotów w terminie, w którym uiszczenie opłaty winno nastąpić, gdyż inaczej zostanie zastosowana najwyższa stawka do całej sumy. Gdy wchodzą w grę przedmioty, od opłat zwolnione, strony mogą podać oddzielnie wartość poszczególnych przedmiotów nawet po tym terminie, a władza winna to uwzględnić przy obliczaniu opłaty. O pouczeniu, o którem wyżej jest mowa, ma być na akcie zamieszczona odpowiednia wzmianka. Uchybienie tym przepisom pociąga za sobą nieważność wymiaru.

Gdy tedy w rozpoznawanej sprawie chodzi właśnie o takie przedmioty, z których jeden korzysta ze zwolnienia na zasadzie art. 54 p. 7 u. o. s., drugi zaś opłacie podlega, to w myśl tego, co powiedziano wyżej, nie było podstawy do zastosowania przepisu art. 13 u. o. s. Wobec tego władza miała obowiązek wezwać strony, by z uwagi na treść odwołania tudzież wyniki urzędowych dochodzeń podały, jaka część ceny kupna przypada na objekt zwolniony od opłaty, jaka zaś na objekt podlegający opłacie. Skoro zaś władza temu obowiązkowi nie uczyniła zadość, to NTA dopatrzył się w tem istotnej wadliwości postępowania....

Jeżeli ktoś (w oderwaniu od prawa konkretnego państwa) jest zdania, że w przypadkach, jakich dotyczy wyrok powyższy, władza powinna „wezwać strony, by podały, jaka część ceny kupna przypada na objekt zwolniony od opłaty, jaka zaś na objekt podlegający opłacie“, to musi tego samego wymagać w przypadkach, unormowanych expressis verbis w art. 13 u. o. s. Przyjmijmy, że grupa I obejmuje przedmioty A i B, a grupa II przedmioty C i D, że przedmiot A podlega opłacie, przedmiot B nie podlega, przedmioty zaś C i D podlegają opłatom, lecz według różnych stawek. Obie grupy mają cechę wspólną: celem prawidłowego wymierzenia opłaty stemplowej trzeba wiedzieć, ile wynosi wartość każdego z dwóch przedmiotów, tworzących daną grupę; przyjmijmy wreszcie, że co do grupy I i tak samo co do grupy II strony podały łącznie wartość całej grupy. Chcąc rozwikłać trudność, wynikającą z takiego stanu faktycznego, możemy pójść bądź po linji większego oporu i wezwać strony do rozdzielnego podania wartości, bądź po linji oporu mniejszego, t. j. oprzeć się na fikcji, że obydwa przedmioty, tworzące grupę, mają cechę jednakową, mianowicie tę, która jest korzystniejsza ze stanowiska fiskalnego. Musimy do obu grup zastosować metodę tę samą. Zastosowanie do grupy I metody innej niż do grupy II nie da się uzasadnić, skoro przyczyna stosowania metody pierwszej czy drugiej jest przy obu grupach dokładnie ta sama: jest nią nieścisłość oświadczenia stron i wynikająca stąd niemożliwość prawidłowego wymierzenia opłaty; obie grupy łączy „tożsamość względna“. Skoro więc prawodawca, normując w art. 13 u. o. s. tylko grupę II, poszedł — z tych czy owych powodów — po linji mniejszego oporu, to wnioskowanie przez analogję musi doprowadzić do konkluzji, że jest wolą prawo-

dawcy stosowanie tej samej metody do grupy I (por. prof. Eugenjusza Waśkowskiego „Teorja wykładni prawa cywilnego" str. 157 i n.).

Okoliczność (podkreślona przez NTA), że w grupie I przedmiot B „żadnej stawce nie podlega", nie zmieni toku myśli, wyżej ujawnionego, jeśli sobie uświadomimy, że co do przedmiotu B stawka równa się zeru. Uzmysłowią to następujące dwa przykłady, które też oświetlą naszą kwestję ze stanowiska wyniku finansowego: W obu przypadkach została zawarta umowa sprzedaży papierów wartościowych między kontrahentami, z których żaden nie wykonywa czynności bankowych. W przykładzie 1 przedmiotem sprzedaży są: papier wartościowy o niestałem oprocentowaniu oraz papier wartościowy o stałem oprocentowaniu, przyczem żaden z tych papierów nie ma cech, zwalniających od opłaty w myśl art. 77 u. o. s. W przykładzie 2 przedmiotem sprzedaży są dwa papiery wartościowe o stałem oprocentowaniu, z których jeden ma cechę zwalniającą od opłaty w myśl art. 77. W obu przypadkach strony podały cenę sprzedaży łącznie. W przykładzie 1 chodzi — w związku z ustępem przedostatnim art. 79 — o 0,4% (którą to różnicę ustalamy, porównywając 0,5% z 0,1%); w przykładzie 2 chodzi (również na tle ustępu przedostatniego art. 79) o 0,1% (którą to różnicę ustalamy, porównywając 0,1% z zerem). Teza więc z wyroku, o którym mowa, doprowadziłaby do tego, że podatnik byłby bardziej chroniony w sprawie mniej ważnej, byłby mniej chroniony w sprawie ważniejszej. Taki wynik byłby sprzeczny z ogólnemi zasadami prawa, które np. przekazuje sprawy ważniejsze sądowi okręgowemu, a mniej ważne grodzkiemu i też tylko w sprawach ważniejszych wymaga formy piśmiennej (patrz np. art. 371 i 431 kod. zobow.).

Pruski przepis wykonawczy, na który powołuje się NTA (punkt 7 przepisów wykonawczych do ustawy stemplowej z 16 sierpnia 1910), również jest zbudowany na zasadach tylko co przedstawionych, gdyż każe udzielać stronom pouczenia o obowiązku rozdzielnego podania wartości nietylko wówczas, gdy pismo dotyczy przedmiotu podlegającego opłacie i przedmiotu, który opłacie nie podlega, ale też wówczas, gdy chodzi o przedmioty, podlegające opłacie według różnych stawek.

Achilles Rosenkranz

1626.

PRZYWILEJE SKARBOWE.

Koszty sądowe w postępowaniu układowem.

Użyty w p. 3 ust. 1 art. 19 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o zapobieganiu upadłości na obszarze okręgów sądów apelacyjnych w Poznaniu i Toruniu oraz sądu okręgowego w Katowicach z 6 marca 1928 poz. 244 Dz. Ust. termin „opłaty skarbowe" obejmuje także i koszty sądowe. (Teza).

Wyrok NTA z 18 lutego 1936 l. rej. 1231/32 w sprawie Polskiego Banku Handlowego Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Sprawiedliwości w przedmiocie egzekucji kosztów sądowych.

W podaniu do Prezesa Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 16 października 1931 Polski Bank Handlowy w Poznaniu prosił o uchylenie zarządzenia egzekucji kosztów sądowych w kwocie 596 zł 30 gr, zasądzonych wyrokiem Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 4 grudnia 1929, a egzekwowanych, jak wynika z akt sprawy, przez kasę wymienionego Sądu w trybie przymusowego postępowania administracyjnego w myśl § 2 ust. 2 rozporządzenia z 15 listopada 1899 (Zb. ust. pr. str. 545). W uzasadnieniu podania petent powołał się na rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 6 marca 1928 o zapobieganiu upadłości poz. 244 Dz. Ust., wywodząc, że egzekucja w danym wypadku jest niedopuszczalna wobec ustanowionego nad wymienionym bankiem nadzoru sądowego i udzielonego odroczenia wypłat.

Decyzją z 20 października 1931 Prezes Sądu Apelacyjnego powyższe podanie załatwił odmownie, odraczając jedynie termin przetargu pod warunkiem, iż petent połowę egzekwowanej kwoty zapłaci zaraz, a drugą 20 listopada 1931.

Od tej decyzji petent odwołał się do Ministerstwa Sprawiedliwości, które decyzją z 7 grudnia 1931 odwołania nie uwzględniło, podając w uzasadnieniu, że w myśl art. 19 rozporządzenia z 6 marca 1928 o zapobieganiu upadłości odroczenie wypłat nie rozciąga się m. i. na „opłaty skarbowe", obejmujące w rozumieniu tego przepisu także i koszty sądowe, jako należności Skarbu Państwa za dokonanie pewnych czynności natury publiczno-prawnej, wobec czego w myśl art. 34 pow. rozporządzenia i układ zapobiegawczy nie dotyczy kosztów sądowych.

Decyzję tę wymieniony wyżej bank zaskarżył do NTA, podnosząc, że do opłat skarbowych, przez które, zdaniem skarżącego, należy pojmować wyłącznie „wpływy nieregularne, pobierane przez państwo przy sposobności pewnych czynności prawnych lub za pewne koncesje, a więc np. opłaty stemplowe, opłaty za patenty przemysłowe i t. p.", nie należą koszty sądowe i inne opłaty publiczne, „pobierane przez władze państwowe za pewne świadczenia, a więc jako zapłata za dane czynności".

Tego zapatrywania NTA nie mógł uznać za trafne. Według bowiem ogólnych zasad nauki skarbowości, na które sam skarżący przedewszystkiem w skardze się powołuje, opłaty skarbowe w ścisłem znaczeniu są to, wbrew wyrażonemu w skardze zapatrywaniu, daniny publiczne, pobierane przez państwo tytułem wynagrodzenia za dokonywane na rzecz poszczególnych osób (fizycznych lub prawnych) ściśle określone czynności o charakterze publiczno-prawnym, t. zn. czynności sądowe lub administracyjne, które według pojęć, panujących w danym kraju i w danej epoce, należą do istotnych zadań państwa (por. prof. S. J. Iłowajski, Podręcznik prawa finansowego, Odesa 1904, str. 72—140; Dr. Ignacy Weinfeld, Skarbowość Polska, 4 wyd., Warszawa 1935, str. 225—250; Achilles Rosen-

kranz: Ustawa o opłatach stemplowych, Warszawa 1933, str. XIII—XX „O istocie opłaty stemplowej").

Takiemi czynnościami m. i. są w szczególności czynności sądów, stanowiące jedną z głównych funkcyj zwierzchniczej władzy państwowej. Uiszczane więc za czynności sądowe opłaty pod ogólną nazwą kosztów sądowych, składające się z t. zw. opłat sądowych i kosztów postępowania, są z istoty swej również opłatami skarbowemi w powyżej ustalonem znaczeniu tego terminu.

Okoliczność, że w załączonym do ustawy skarbowej preliminarzu budżetowym koszty sądowe są zwykle preliminowane jako należności sądowe w dochodach zwyczajnych Ministerstwa Sprawiedliwości, które niemi administruje, a nie w dochodach Ministerstwa Skarbu (poz. 188/31, 175/32, 186/33 i 219/34 Dz. Ust.), nie zmienia w niczem ich istoty jako opłat skarbowych. Również bez istotnego znaczenia dla charakteru kosztów sądowych jako opłat skarbowych jest ta okoliczność, że są one unormowane osobnemi przepisami prawnemi, a nie zostały objęte ustawą o opłatach stemplowych, gdyż ustawa o opłatach stemplowych z 1 lipca 1926 (poz. 413/32 Dz. Ust.) z jednej strony nie obejmuje wszystkich rodzajów opłat skarbowych w ścisłem znaczeniu tego terminu, normując w rozdz. 30 i 31 jedynie opłaty od podań i świadectw, a z drugiej — zawiera w rozdz. od 10 do 29 włącznie postanowienia, dotyczące danin publicznych, które, aczkolwiek teoretycznie są zaliczane do kategorji opłat skarbowych, jednakowoż z istoty swej nie są opłatami, lecz daninami, zbliżonemi do podatków, mianowicie do podatku od obrotu (zob. cyt. wyżej dzieła: Weinfelda str. 226—227 i Rosenkranza str. XIX). Sama zaś nazwa opłat stemplowych — pomijając trafność tej nomenklatury z punktu widzenia teoretycznego — nie dotyczy samej istoty objętych tą nazwą danin publicznych, lecz wskazuje jedynie na sposób pobierania bądź uiszczania tych danin przez użycie papieru lub znaczka stemplowego, albo przez ostemplowanie odnośnych aktów (zob. cyt. wyżej dzieła: Iłowajskiego str. 124, Weinfelda str. 227). Skoro więc w myśl powyższych wywodów koszty sądowe są opłatami skarbowemi w ścisłem znaczeniu tego terminu, a art. 19 ust. 1 p. 3 rozporządzenia o zapobieganiu upadłości na obszarze okręgów sądów apelacyjnych w Poznaniu i Toruniu oraz sądu okręgowego w Katowicach z 6 marca 1928, które obowiązywało w chwili wydania zaskarżonej decyzji, głosi, iż odroczenie wypłat nie rozciąga się m. i. na opłaty skarbowe, to w odmownem załatwieniu przez władzę pozwaną podania skarżącego o uchylenie egzekucji kosztów sądowych z powodu udzielonego mu odroczenia wypłat na mocy powołanego wyżej rozporządzenia o zapobieganiu upadłości NTA nie dopatrzył się nielegalności.

Powołanie się skarżącego celem uzasadnienia wyżej przytoczonych

wywodów skargi na § 61 niem. ordynacji upadłościowej z 10 lutego 1877 (która zresztą została już z dniem 1 stycznia 1935 uchylona na zasadzie p. 5 § 2 art. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 października 1934 poz. 835 Dz. Ust., zawierającego przepisy, wprowadzające prawo upadłościowe z 24 października 1934 poz. 834 Dz. Ust.) oraz na odnoszącą się do tego przepisu uwagę komentarza Dr. J. Hryniewieckiego do wymienionej ordynacji (Dr. J. Hryniewiecki, Ordynacja Upadłościowa z 10 lutego 1877, str. 43—47) jest nietrafne, ponieważ ani tekst powołanego przepisu, ani odnośna uwaga cyt. komentarza nie dają wcale podstawy do takich wniosków, jakie z nich wyprowadza skarżący. Powołany bowiem przepis ordynacji upadłościowej, określając porządek płacenia wierzytelności upadłości, wymienia na drugiem miejscu m. i. wierzytelności Skarbu Państwa z tytułu danin publicznych, przyczem jednak nie określa bliżej tych wierzytelności, znajdująca się zaś na str. 45 powołanego komentarza pod l. 7 uwaga do omawianego przepisu zawiera wyjaśnienie, że cyt. przepis ordynacji upadłościowej ma na myśli „tylko podatki i z niemi zrównane daniny“, do których zaliczają się także i należytości celne, nie dotyczy natomiast kosztów sądowych oraz innych opłat, przykładowo w tejże uwadze wymienionych. Jedyny przeto wniosek, jakiby można wyprowadzić z przytoczonej wykładni powołanego przepisu ordynacji upadłościowej, jest ten, że koszty sądowe nie korzystają z ustanowionego rzeczonym przepisem dla danin publicznych przywileju pierwszeństwa spłaty, z czego jednak wcale nie wynika, żeby koszty sądowe nie należały do kategorji opłat skarbowych w znaczeniu wyżej ustalonem.

Kierując się powyższemi rozważaniami, NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

Kwestję sporną, czy opłaty sądowe należy zaliczyć do opłat skarbowych, przewidzianych w przepisie art. 19 ust. 1 p. 3 rozporządzenia o zapobieganiu upadłości na obszarze b. dzielnicy pruskiej (poz. 244/28 Dz. Ust.), mocą którego odroczenie wypłat nie rozciąga się na podatki i opłaty skarbowe i komunalne, NTA rozstrzyga pozytywnie na zasadzie naukowego określenia pojęcia opłat skarbowych. Jest to metoda trafna, skoro ustawodawstwo nie zawiera definicji opłat skarbowych, podobnie jak zresztą nie zawiera definicji podatków i danin publicznych.

NTA słusznie pomija argument przeciwny, polegający na tem, iż opłaty sądowe nie są zamieszczone wśród danin publicznych, figurujących w budżecie Ministerstwa Skarbu, gdyż fakt powierzenia administracji opłat sądowych Ministerstwu Sprawiedliwości nie może być żadną miarą decydujący dla ustalenia prawnej istoty tych opłat, które stanowią bezspornie dochód Skarbu Państwa. Definicja opłat skarbowych jako „danin publicznych, pobieranych przez państwo tytułem wynagrodzenia za dokonywane na rzecz poszczególnych osób ściśle określone czynności o charakterze publicznoprawnym, to zn. czynności sądowe i administracyjne, które według pojęć panujących w danym kraju i w danej epoce, należą do istotnych zadań państwa“ — nie nastręcza zasadniczych objekcyj. Okoliczność, iż opłaty te nie są „wynagrodzeniem“ za owe

czynności i usługi, lecz tylko częściowem „przyczynieniem się“ do ogólnych kosztów sprawujących te czynności państwowych organów (zob. Głąbiński, Nauka skarbowości, 3 wyd., 1925, str. 463 i n.), ma znaczenie z punktu widzenia finansowego, nie odgrywa jednak roli przy ustaleniu ich prawnej istoty. Głąbiński (l. c. str. 470) wprost uznaje opłaty sądowe za rodzaj opłat skarbowych.

Pewną wątpliwość mogłaby nasunąć kwestja tych opłat, które, jak np. koszty znawców, świadków i t. p., z natury swej przeznaczone są dla osób trzecich, a nie powiększają dochodów Skarbu, nie ma jednak dostatecznego powodu do wyłączania ich z ogólnego pojęcia, skoro wpływają formalnie do Skarbu, w wysokości przez władze sądowe oznaczonej i przez władze sądowe są wypłacane osobom trzecim, a przyznawane są za czynności w procedurze sądowej niezbędne tak, iż w razie niewpłacenia ich przez strony obciążają Skarb Państwa.

Ubocznie za słusznością tezy NTA przemawiają także inne względy. W myśl obowiązujących przepisów o kosztach sądowych opłaty z reguły płacone są zgóry przed wykonaniem czynności, powodujących obowiązek wniesienia opłaty. Gdyby przedsiębiorstwa, podlegające postępowaniu zapobiegawczemu, miały być zwolnione choćby czasowo od egzekwowania opłat sądowych, przepisy o kosztach sądowych musiałyby zawierać wyraźne postanowienie o odroczeniu obowiązku wnoszenia opłat przez te przedsiębiorstwa. Według obowiązujących przepisów o kosztach sądowych postanowienia o zwolnieniu od opłat dotyczą tylko osób, korzystających z prawa ubogich. Jako argument, przemawiający za zaliczeniem opłat sądowych do tych opłat skarbowych, na które nie rozciąga się odroczenie wypłat, przemawia także i ta okoliczność, że z pod odroczenia wypłat wyjęte są nietylko opłaty skarbowe, ale także i opłaty komunalne. Skoro ustawodawca narówni z opłatami skarbowemi traktuje także opłaty komunalne, niepodobna z zakresu opłat skarbowych eliminować opłat sądowych tylko dlatego, iż stanowią one odrębną kategorję opłat, należnych Skarbowi Państwa, unormowaną w odrębnej ustawie i pobieraną nie przez władze skarbowe, lecz na rzecz resortu sprawiedliwości przez organa tegoż resortu.

Powstaje kwestja, czy i o ile teza przyjęta przez NTA przy wykładni art. 19 p. 3 zachowuje swe znaczenie także pod rządem obowiązującego prawa o postępowaniu układowem (z 24 października 1934 poz. 836 Dz. Ust.). W myśl art. 4 § 1 p. 1 nowego prawa postępowaniem układowem nie są objęte podatki i inne daniny publiczne ze wszystkiemi dodatkami, karami za zwłokę i kosztami egzekucji. W przepisie tym mowa jest już nie o opłatach skarbowych, lecz o innych daninach publicznych. Problem więc, o który chodzi, wyraża się w pytaniu, czy opłaty sądowe należy zaliczyć do danin publicznych. Zmianie ulega jednak tylko sformułowanie problemu, a nie sama jego istota. Podług definicji opłat skarbowych, podanej przez NTA, opłaty te stanowią daninę publiczną, a zatem opłaty sądowe jako opłaty skarbowe wchodzą również w zakres danin publicznych. Gdyby jednak nawet zakwestjonować charakter opłat sądowych jako opłat skarbowych, a to z tej przyczyny, iż nie są one ściągane przez władze skarbowe, lecz sądowe, co nie byłoby zresztą trafne, to i w tym wypadku nie byłoby podstaw do wyłączania opłat sądowych z zakresu danin publicznych, gdyż posiadają one wszystkie cechy takiej daniny, nawet niezależnie od tego, czy należy je zaliczyć do opłat skarbowych. Nie może więc być wątpliwości, iż także na zasadzie nowej ustawy opłaty sądowe nie są objęte postępowaniem układowem.

Tomasz Marynowski

1627.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek wyrównawczy: Określenie maksymalnej kwoty podatku dla poszczególnych gmin w razie zmiany granic na skutek wprowadzenia gmin zbiorowych na obszarze b. zab. austr.

W razie zmiany granic gminy w województwie stanisławowskiem, podpadającej pod przepisy ustawy z 12 sierpnia 1866, na zasadzie przepisów art. 10 oraz 102 i 103 ustawy z 23 marca 1933 o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorjalnego poz. 294 Dz. Ust., przewidziane w art. 2 ustawy z 20 marca 1931 o samoistnym podatku wyrównawczym dla gmin wiejskich poz. 172 Dz. Ust. granice dla określenia sumy tego podatku odnoszą się do zmienionego obszaru gminnego, a nie do poszczególnych samodzielnych jednostek administracyjnych przed dokonaniem zmiany. (Teza).

Wyrok NTA z 22 września 1936 l. rej. 6339/35 w sprawie Franciszka Biesiadeckiego w Danilczu przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Rohatynie w przedmiocie wymiaru samoistnego podatku wyrównawczego na r. 1935/36.

Przedmiotem sporu kasacyjnego jest pytanie, czy gmina wiejska Rohatyn była uprawniona do nałożenia na skarżącego na rok budżetowy 1935/36 podatku wyrównawczego w granicach sumy złotych równej ilości hektarów gruntów opodatkowanych w tejże gminie, mimo że dawne jej granice zostały zmienione w myśl art. 10 ustawy z 23 marca 1933 o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorjalnego poz. 294 Dz. Ust. na podstawie przepisu art. 102 i 103 przez połączenie kilku poprzednio samoistnych gmin, czy też była ona ograniczona, jak twierdzi skarżący, do poboru tego podatku w ramach ustawowych przesłanek, zachodzących oddzielnie w odniesieniu do każdej z gmin poprzednio samoistnych.

NTA nie uznał zapatrywania, bronionego w skardze, za trafne.

Skarżący powołuje się na to, że ustawa z 20 marca 1931 poz. 172 Dz. Ust. wprowadziła samoistny podatek wyrównawczy, o ile chodzi o województwo stanisławowskie, w obrębie którego leży właśnie wymieniona gmina, dla gmin wiejskich rządzących się ustawą z 12 sierpnia 1866, a zatem dla gmin jednostkowych, a nie „zbiorowych", i twierdzi, że przez utworzenie gminy „zbiorowej" na podstawie ustawy z 23 marca 1933 uprawnienia podatkowe, wynikające z ustawy z 20 marca 1931, nie mogły doznać rozszerzenia, a takie — zdaniem skarżącej — zachodzi, jeżeli przy

ustaleniu granic dopuszczalnego według art. 2 obciążenia bierze się pod uwagę pełny obszar gminy „zbiorowej". Innemi słowy, skarga mniema, że gmina wiejska w rozumieniu art. 10 ustawy z 23 marca 1933 nie jest tą gminą, którą ma na myśli ustawa z 20 marca 1931 w art. 1 ust. 2.

To zapatrywanie jest błędne.

Ustawa z 23 marca 1933 zmieniła, jak dowodzi napis, ustrój samorządu terytorjalnego tylko częściowo, czyli nie uchyliła poprzednich ustaw ustrojowych w całości, lecz ograniczyła się do wprowadzenia w nich pewnych zmian. W szczególności zaś, jak dowodzi art. 82, nie zniosła ona ustawy z 12 sierpnia 1866, na którą powołuje się ustawa z 20 marca 1931. Gmina wiejska Rohatyn zatem podlegała w r. 1935/36 nadal przepisom właśnie ustawy z 12 sierpnia 1866, czyli była taką gminą, o jaką chodzi ustawie z 20 marca 1931. Zmiany, dokonane w odniesieniu do gminy Rohatyn na podstawie ustawy z 23 marca 1933, dotyczyły tylko jej granic. Tem samem przysługiwały tej gminie pełne prawa podatkowe, przewidziane w art. 1 i 2 ustawy z 1931 r., bez rozczłonkowania tych uprawnień na poszczególne obszary, które w r. 1931 stanowiły samoistne jednostki w ramach organizacji samorządu gminnego.

W razie bowiem zmiany granic gminy, podpadającej pod przepisy ustawy z 12 sierpnia 1866, na zasadzie przepisów art. 10 oraz 102 i 103 ustawy z 23 marca 1933 o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorjalnego poz. 294 Dz. Ust., przewidziane w art. 2 ustawy z 20 marca 1931 o samoistnym podatku wyrównawczym dla gmin wiejskich poz. 172 Dz. Ust. granice dla określenia sumy tego podatku odnoszą się do zmienionego obszaru gminnego, a nie do poszczególnych samodzielnych jednostek administracyjnych przed dokonaniem zmiany.

Jeżeliby w tej mierze mogły istnieć jeszcze jakieś wątpliwości, to usuwa je przepis art. 104 ustawy z 1933 r., według którego „dotychczasowe przepisy, odnoszące się" m. i. „do ustroju gmin wiejskich oraz finansów", stosuje się do gmin wiejskich w rozumieniu ustawy z 1933 r.

W myśl powyższych rozważań przeto NTA uznał skargę za nieuzasadnioną.

1628.

OCHRONA WYNALAZKÓW.

Nowość wynalazku.

Zespolenie pewnych cech konstrukcyjnych może uzasadnić uznanie nowości wynalazku nawet, jeśli cechy te były już znane.

Wyrok NTA z 13 lutego 1936 l. rej. 8170/32 w sprawie firmy: Herzfeld i Victorius Sp. Akc. w Grudziądzu przeciw Wydziałowi Odwoławczemu Urzędu Patentowego w przedmiocie unieważnienia patentu.

Firma Herzfeld i Victorius Sp. Akc. w Grudziądzu wniosła do Urzędu Patentowego skargę o unieważnienie na zasadzie art. 3 ust. 1 i 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust. patentu Nr. 9619, udzielonego Janowi Ponickiemu na „piec kuchenny jako kocioł centralnego ogrzewania". Według wywodów skargi zasadniczą cechą przedmiotu, objętego spornym patentem, jest to, że składa się z dwóch komór wodnych, utworzonych przez ramy korytkowe o kształcie leżących liter U, połączonych z sobą pionowemi rurami; takie jednak urządzenie znane jest już z patentu niemieckiego Nr. 114509, opublikowanego w dniu 30 października 1900, w którym opisane jest identyczne urządzenie.

Strona pozwana w odpowiedzi na skargę zaznaczyła m. i., że przedmiotem patentu niemieckiego Nr. 114509 jest wyłącznie urządzenie przy piecu kuchennym, to znaczy, że podstawą zastosowania tego urządzenia jest istnienie zwykłego pieca kuchennego, do którego to urządzenie-grzejnik może być dodatkowo zastosowane; natomiast przy wynalazku patent Nr. 9619 chodzi o piec kuchenny, który zarazem służy jako kocioł centralnego ogrzewania, stanowiący cel zasadniczy, — letnią zaś porą, kiedy ogrzewanie jest zbyteczne, używa się tylko pieca kuchennego bez grzania wody.

Decyzją z 20 marca 1931 Wydział Spraw Spornych Urzędu Patentowego oddalił skargę, uznając, że wobec zasadniczych różnic, zachodzących między przedmiotami obu patentów, a w motywach bliżej wskazanych, brak jest podstawy do przyjęcia, iż do ważności spornego patentu zachodzi wymieniona w skardze przeszkoda prawna.

W odwołaniu od tej decyzji firma Herzfeld i Victorius podniosła, że nie zależy jej na unieważnieniu tych części patentu Nr. 9619, które stanowią różnicę w stosunku do patentu niemieckiego, lecz na unieważnieniu spornego patentu tylko w tej części, która wynika z patentu niemieckiego, a to przez skreślenie z zastrzeżenia 1 patentu Nr. 9619 słów „składa się z dwóch górnej i dolnej ram korytkowych (1), w kształcie litery U, pomiędzy ściankami których są wpuszczone pionowe rurki wodne (2)".

Orzeczeniem z 7 kwietnia 1932 Wydział Odwoławczy Urzędu Patentowego odwołania nie uwzględnił, a w uzasadnieniu wywiódł, że część konstrukcyjna, służąca do nagrzewania wody, a składająca się z dwóch ram korytkowych, połączonych rurkami wodnemi, znana jest już od 1900 r. i każdy konstruktor może ją dowolnie stosować w urządzeniach grzejnych, jednakże wymieniona znana cecha konstrukcyjna pieca

kuchennego według spornego patentu jest połączona w zastrzeżeniu 1 jeszcze z innemi cechami konstrukcyjnemi, których nowość nie była zakwestjonowana przez stronę skarżącą; suma tych cech, jednej znanej i kilku nieznanych, charakteryzuje wynalazek i decyduje w danym wypadku o wyłączności patentowej pieca kuchennego, wobec czego część zastrzeżenia, dotycząca tej znanej cechy, nie może być skreślona, a suma cech, stanowiących treść zastrzeżenia 1, winna pozostać bez zmiany.

Na orzeczenie Wydziału Odwoławczego wniosła firma Herzfeld i Victorius skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

Strona skarżąca zarzuca, że Wydział Odwoławczy wbrew art. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust. nie wprowadził do patentu Nr. 9619 zmian, stwierdzających brak nowości części pieca, znanej z patentu niemieckiego Nr. 114509.

NTA zaznacza, że na sporny patent składa się szereg elementów, z których jeden, mianowicie zespół dwóch poziomych komór wodnych wygiętych, a połączonych ze sobą rurkami wodnemi, jest bezspornie znany, zaś inne są nieznane. Chodzi tu zatem o zespół cech, które dopiero wzięte wszystkie razem, stanowią jeden wynalazek. Skarżąca nie zaprzecza słuszności zastosowanej przez władzę pozwaną zasady, iż suma cech konstrukcyjnych nawet znanych może dzięki ich zespoleniu utworzyć nowy wynalazek, lecz mimo to domaga się wyłączenia znanej cechy z zastrzeżenia patentowego. Atoli to żądanie strony skarżącej nie jest słuszne: z chwilą bowiem, gdy stosuje się powyższą zasadę, według której zespół nawet samych znanych cech może być uznany za nowy wynalazek, nadający się do opatentowania, to logicznem następstwem tego jest, że nie stoi na przeszkodzie uznaniu wynalazku za nowy okoliczność, iż w zespole cech konstrukcyjnych, stanowiących niezbędne części składowe całości, jedna z nich jest znana. Nadto — jak podnosi władza pozwana w odpowiedzi na skargę — wyeliminowanie z patentu jako całości jednej jego istotnej części, jaką jest w niniejszym przypadku grzejnik, pozbawiłoby inne nowe elementy konstrukcyjnej łączności i przestałby istnieć cały wynalazek; pojęciowo zaś skreślenie z zastrzeżenia 1 słów, dotyczących tego grzejnika, równałoby się rozszerzeniu zakresu zastrzeżenia wskutek zmniejszenia liczby cech znamiennych, z których każda zwęża określone pojęcie.

Na dalszy wywód skargi, że można było również nadać zastrzeżeniu 1 nowe brzmienie przez przestawienie określenia grzejnika przed słowa „znamienny tem", użyte w tem zastrzeżeniu, względnie przez dodanie objaśnienia, że ta cecha jest już znana, należy zauważyć, że abstrahując od możliwej celowości takiej zmiany względnie uzupełnienia, istniejące w przedmiocie zgłoszeń wynalazków do opatentowania przepisy

prawne nie normują obowiązku takiego rozróżniania względnie precyzowania cech konstrukcyjnych przy redagowaniu zastrzeżeń patentowych. Zresztą obawę skarżącej firmy, wyrażoną w skardze, że umieszczenie w zastrzeżeniu 1 cechy znanej, jaką jest ustrój grzejny w spornym patencie, uniemożliwi komukolwiek stosowanie tej części konstrukcyjnej w innych wypadkach, usuwa zamieszczone w zaskarżonem orzeczeniu stwierdzenie Wydziału Odwoławczego, a więc władzy kompetentnej do ostatecznego rozstrzygania ewentualnych na tem tle sporów, iż wymienioną część konstrukcyjną do nagrzewania wody, jako znaną już od r. 1900, może każdy konstruktor stosować dowolnie w urządzeniach grzejnych.

Ponieważ NTA nie dopatrzył się w zaskarżonem orzeczeniu zarzuconej nielegalności, należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

1629.

OCHRONA WYNALAZKÓW.

Nowość wynalazku.

1. Przewidywany w art. 3 ust. 2 ustawy z 5 lutego 1924 poz. 306 Dz. Ust. wymóg dla uznania wynalazku za nie nowy, aby wynalazek ten był opublikowany w sposób o tyle jasny i jawny, żeby każdy znawca rzeczy mógł go w przemyśle stosować, ma to znaczenie, że publikacja wynalazku, o ile ma być przeszkodą uznania nowości tego wynalazku w patencie później zgłoszonym, powinna być udostępniona znawcom danej gałęzi wiedzy w ten sposób, iżby brak należytej jasności i jawności opublikowania nie pozbawiał tych znawców możności stosowania wynalazku w przemyśle. (Teza).

2. W przypadkach, gdy chodzi o ocenę nowości wynalazku, nie wynika ani z art. 3 ust. 2, ani też z innych przepisów prawa patentowego, by ta ocena miała być zależna od tego, czy wynalazek ma lub może mieć praktyczne zastosowanie w przemyśle, względnie czy spodziewany jest korzystny efekt techniczny; nie było też zamiarem prawodawcy uzależniać ważności i nowości patentu od jego wartości, przejawiającej się w praktycznem zastosowaniu go w przemyśle.

Wyrok NTA z 8 kwietnia 1936 l. rej. 7434/33 w sprawie firmy „J. G. Farbenindustrie Aktiengesellschaft" w Leverkusen przeciw Wydziałowi Od-

wolawczemu Urzędu Patentowego w przedmiocie unieważnienia patentu Nr. 2301.

Uzasadnienie: Decyzją z 15 lutego 1932 Wydział Spraw Spornych Urzędu Patentowego, załatwiając skargę firm 1) Towarzystwo Przemysłu Naftowego „Bracia Nobel w Polsce" Sp. Akc. w Warszawie, i 2) „Towarzystwo Przemysłowców Ropnych" Sp. z ogr. odp. w Drohobyczu unieważnił patent Nr. 2301, udzielony firmie „Farbenfabriken vorm. Friedrich Bayer et Co" w Leverkusen dnia 22 czerwca 1925 na skutek zgłoszenia z 20 maja 1921 z pierwszeństwem zgłoszenia w Niemczech z 3 listopada 1916. Przedmiotem tego patentu jest „sposób wydzielania organicznych gazów względnie par", a znamiona jego według zastrzeżenia polegają na tem, że „mieszaniny organicznych gazów, względnie par, z powietrzem lub innemi trudno pochłanialnemi lub niepochłanialnemi gazami, jak wodór, traktuje się szczególnie porowatym, t. zw. czynnym węglem, jaki można np. uzyskać przez traktowanie materjałów, zawierających węgiel, lub przez traktowanie chlorkiem cynku wyczerpanego węgla odbarwiającego lub mieszaniny jego z celulozą i t. p. związkami, a pochłonięte przez węgiel organiczne ciała wypędza się, ogrzewając zapomocą pary wodnej".

Uzasadnienie powyższej decyzji jest następujące:

Skarga oparta jest na postanowieniach art. 3 i 11 ustawy z 5 lutego 1924 poz. 306 Dz. Ust., odpowiadających art. 3 i 11 obecnie obowiązującego rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust. Dla oceny wymaganej w art. 3 nowości wchodzącego tu pod uwagę wynalazku miarodajne są publikacje, wydane przed 3 listopada 1916, t. j. datą pierwszeństwa zgłoszenia, o których mowa w tym artykule, a za które przyjąć należy wszelkie druki, dostępne dla każdego, dokonane w jednym z języków europejskich. Istota patentu spornego polega na stosowaniu węgla szczególnie porowatego, t. zw. czynnego do adsorbcji i rozdzielania mieszanin gazowych bądź par ciał organicznych, oraz na przepuszczaniu pary wodnej przez węgiel, nasycony parami pochłoniętemi, celem odzyskania tych ciał, przyczem jednocześnie „in situ" następuje regeneracja węgla chłonnego. Otóż, zdaniem Wydziału Spraw Spornych, stosowanie węgla do adsorbcji i rozdzielania mieszanin gazowych, bądź par ciał organicznych znane było już z prac Dewar'a, opublikowanych w „Annales de Chimie et de Physique" w 1904 r., z brytyjskich patentów Dewar'a Nr. 13638/1904 i Nr. 7808/1905, z patentu brytyjskiego Goldsteina i Hampego Nr. 17914, opublikowanego w 1909 r., z pracy Hempel'a i Vater'a, opublikowanej w „Zeitschrift für Elektrochemie" w 1912 r., oraz z patentu niemieckiego Bayer'a Nr. 228426, opublikowanego w 1910 r. Również znane było przed 3 listopada 1916 stosowanie pary wodnej do odpędzania pochłoniętych przez adsorbens lotnych ciał, jak o tem świadczy

patent amerykański Mc Keever'a Nr. 194256 z 1877 r., patent brytyjski Lessing'a Nr. 10022/1915, patent brytyjski Dewar'a Nr. 7808/1905, patent niemiecki Bayera Nr. 228426 z 1910 r. i patent niemiecki Wussow'a Nr. 232745, opublikowany w 1915 r. Tę okoliczność, że stosowanie węgla do adsorbcji i rozdzielania mieszanin gazowych względnie par ciał organicznych było przedmiotem publikacyj, wydanych przed 3 listopada 1916, potwierdzili zgodnie wszyscy trzej biegli: prof. Iwanowski, prof. Kuczyński i prof. Sucharda, których opinji zasięgnął Wydział Spraw Spornych. Co się zaś tyczy stosowania pary wodnej do odpędzania pochłoniętych ciał lotnych, to prof. Kuczyński twierdził kategorycznie, że stosowanie pary wodnej było przed 3 listopada 1916 znane, a prof. Sucharda potwierdził to dla węgli, wytwarzanych na drodze termicznej. Zresztą strona pozwana nie kwestjonuje tego, że stosowanie węgla do adsorbcji par, oraz pary wodnej do odpędzania pochłoniętych przy adsorbcji par było znane przed 3 listopada 1916, lecz, zdaniem jej, każda z tych czynności znana była jako proces samodzielny; sposób zaś według patentu spornego obejmuje kombinację adsorbcji zapomocą węgla szczególnie porowatego z odpędzaniem pochłoniętych par zapomocą pary wodnej, przyczem następuje „in situ" regeneracja węgla. Jednakże — jak wywodzi Wydział Spraw Spornych — również kombinacja adsorbcji z regeneracją w sposób wyżej wskazany znana była przed 3 listopada 1916, jak to wynika z patentu brytyjskiego Lessing'a Nr. 10022/1915, patentu brytyjskiego Dewar'a Nr. 7808/1905 i patentu niemieckiego Bayer'a Nr. 228426 z 1910 r. Tego samego zdania są biegli prof. Kuczyński i prof. Sucharda, uważając patent niemiecki Nr. 228426 za przeszkodę do opatentowania pomysłu, będącego przedmiotem patentu spornego. Co się tyczy wreszcie kwestji, czy stosowanie węgla szczególnie porowatego, t. zw. czynnego w omawianym sposobie może być uważane za nowe w rozumieniu ustawowem, Wydział Spraw Spornych zaznaczył, że, jak wynika z poprzednich wywodów, stosowanie węgla do adsorbcji gazów i par nie stanowiło już nowości w dniu 3 listopada 1916, nie stanowiła również nowości wstępna obróbka węgla w celu zwiększenia jego chłonności, jak to wynika z pracy Berzelius'a, ogłoszonej w 1845 r., pracy Hempel'a i Vater'a, opublikowanej w 1912 r. w czasopiśmie „Zeitschrift für Elektrochemie". Wymienione w tych pracach węgle mogą być zaliczone do węgli szczególnie porowatych i zachowują się podobnie jak węgiel wytwarzany sposobem według spornego patentu, co potwierdzili wszyscy 3 biegli; przytem zauważył Wydział Spraw Spornych, że patent sporny obejmuje stosowanie rozmaitych węgli szczególnie porowatych, niezależnie od sposobu ich wytwarzania. Mniejsze lub większe różnice, charakteryzujące pewien gatunek węgla, mogłyby być ewentualnie miarodajne dla oceny nowości sposobu wytwarzania węgla

chłonnego, nie stanowią jednak cechy istotnej, która mogłaby zadecydować o uznaniu za pomysł nowy sposobu rozdzielania mieszanin gazowych, znamiennego jedynie zastosowaniem takiego właśnie węgla. Wydział Spraw Spornych zauważył nadto, że sprzeczność, jakiej możnaby się dopatrzeć między opinjami biegłych Kuczyńskiego i Suchardy a opinją biegłego Iwanowskiego w kwestji, czy przed 3 listopada 1916 znane było połączenie adsorbcji zapomocą węgla i odpędzanie pochłoniętych par przez przepuszczanie pary wodnej, jest tylko pozorna; zasadniczo bowiem także prof. Iwanowski uznaje, że wspomniana kombinacja była znana, a odmienne zdanie o patencie niemieckim Nr. 228426 opiera on jedynie na tem, że patent ten ma wąski zakres zastosowania, pomija natomiast fakt, że patent ten adsorbcję węglem i regenerację parą wodną traktuje już jako znane i właśnie z tego względu ograniczony jest do pewnego tylko procesu, mianowicie do pochłaniania tlenków azotu zapomocą węgla drzewnego, co wobec zapalności węgla mogło jeszcze stanowić nowość, uzasadniającą udzielenie patentu niemieckiego Nr. 228426.

Od tej decyzji Wydziału Spraw Spornych firma „J. G. Farbenindustrie Aktiengesellschaft“ w Leverkusen, na którą przepisany został patent Nr. 2301, udzielony firmie „Farbenfabriken vorm. Friedrich Bayer et Co“, wniosła odwołanie, którego Wydział Odwoławczy Urzędu Patentowego nie uwzględnił, zatwierdzając decyzję Wydziału Spraw Spornych z 15 lutego 1932 orzeczeniem z 2 marca 1933.

Według treści motywów orzeczenia Wydziału Odwoławczego, z pośród publikacyj, wymienionych w decyzji Wydziału Spraw Spornych z 15 lutego 1932, jako wydanych przed dniem 3 listopada 1916, będącym datą pierwotnego zgłoszenia wynalazku, stanowiącego przedmiot spornego patentu, wchodzą pod uwagę jedynie: patenty brytyjskie Dewar‘a Nr. 7808/1905 i Nr. 13638/1904, oraz patent niemiecki Bayer‘a Nr. 228426. W szczególności patent Dewar‘a Nr. 7808 (późniejszy) powołuje się wyraźnie na patent Nr. 13638 (wcześniejszy), dotyczący stosowania węgla jako ciała pochłaniającego, zatem należy przyjść do wniosku, że Dewar w patencie Nr. 7808 miał na myśli poza nowo wprowadzonemi w tym patencie ciałami pochłaniającemi również węgiel. Na podniesiony zaś przez odwoławcę rzekomy brak wartości technicznej patentu Dewar‘a z powodu konieczności stosowania niskiej temperatury — Wydział Odwoławczy zauważył, że niska temperatura nie jest wcale koniecznością, gdyż w opisie tego patentu zaznaczono, że proces można prowadzić również w temperaturze normalnej. Co do patentu Bayer‘a Nr. 228426, to różni się on wprawdzie od patentu spornego zastosowaniem węgla o mniejszej zdolności chłonnej oraz tem, że jego celem jest pochłanianie innych gazów, jednak opisany w nim proces jest taki sam jak w patencie spornym. W tym ostatnim —

jak to stwierdzili biegli prof. Kuczyński i prof. Sucharda — sam wynalazca uważa pochłanianie zapomocą węgla i wyparowywanie zapomocą pary wodnej jako znane i dlatego zastrzega sobie jedynie zastosowanie sposobu znanego do pochłaniania tlenków azotu, co wobec zapalności węgla mogło jeszcze stanowić nowość. W kwestji zastosowania pary wodnej w patencie Nr. 228426 znaczenie posiada jedynie okoliczność, że wymieniona tam była wyraźnie para wodna jako czynnik odparowywujący i regenerujący.

Biorąc pod uwagę odmienny cel wynalazku w patencie Bayer'a Nr. 228426, jak również rozbieżność zdań biegłych w tej sprawie, Wydział Odwoławczy zaznaczył, że nie można tego patentu uznać za publikację, stojącą bezpośrednio na przeszkodzie ważności patentu spornego, że jednak patent ten dowodzi, iż zasadniczo kombinacja pochłaniania gazowych ciał zapomocą węgla chłonnego oraz regeneracji tego węgla, połączonej z odparowywaniem pochłoniętych gazów, była istotnie opublikowana w dniu pierwszeństwa patentu spornego. Dalej stwierdził Wydział Odwoławczy, że zastosowanie w patencie spornym węgla szczególnie porowatego o znacznie większej chłonności, niż węgle wymienione w przeciwstawionych publikacjach, co zdaniem strony odwołującej się stanowi wynalazek, nie uzasadnia ważności spornego patentu Nr. 2301, nie może bowiem według uznanych zasad uchodzić za nowy wynalazek, różniący się od sposobu opublikowanego tylko zastosowaniem węgla o znacznie zwiększonej zdolności chłonnej. W jednym tylko przypadku, gdyby wzmożenie pewnej właściwości znanego środka powodowało efekt techniczny niewspółmiernie większy, niż ten, który odpowiada zarówno mniejszym jak i większym wartościom danej własności, t. j. gdy się ma do czynienia z pewną wartością „krytyczną", zastosowanie znanego środka o takiej właściwości uzasadniałoby nowość wynalazku; ten jednak wypadek zdaniem Wydziału Odwoławczego nie zachodzi w odniesieniu do patentu spornego.

Wydział Odwoławczy nie uznał następnie trafności zarzutów strony odwołującej się, iż Wydział Spraw Spornych przy ocenie nowości wynalazku, objętego spornym patentem, pomijał orzeczenia zagranicznych urzędów patentowych i innych instytucyj, ponieważ wymieniony Wydział przy tej ocenie mógł się opierać jedynie na obowiązujących przepisach prawnych i na stanie faktycznym, z akt wynikającym.

Wreszcie Wydział Odwoławczy uznał za słuszne, że Wydział Spraw Spornych nie rozważał ani uzyskiwanego przez sporny wynalazek efektu technicznego, ani też powodowanego przezeń postępu, jako kwestyj, nie mogących służyć za podstawę oceny ważności spornego patentu. W konkluzji Wydział Odwoławczy stwierdził, że wynalazek, objęty spornym patentem Nr. 2301, nie jest nowy, ponieważ w dniu 3 listopada 1916, t. j.

w dniu, odpowiadającym dacie przysługującego mu pierwszeństwa zagranicznego, był już opublikowany w opisach patentów brytyjskich Dewar'a Nr. 13638 i Nr. 7808, stanowiących niejako jedną publikację.

Na orzeczenie Wydziału Odwoławczego wniosła firma „J. G. Farbenindustrie Aktiengesellschaft" w Leverkusen skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

Strona skarżąca zarzuca na wstępie, że nie jest trafne stanowisko władzy pozwanej, iż wynalazek, będący przedmiotem patentu Nr. 2301, nie jest nowy po myśli art. 3 ust. 2 prawa z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust., względnie art. 3 ust. 2 ustawy z 5 lutego 1924 poz. 306 Dz. Ust. z powodu, że wynalazek ten był już opublikowany w opisach patentów brytyjskich Dewar'a Nr. 13638/1904 i Nr. 7808/1905 oraz patentu niemieckiego Nr. 228426.

NTA nie miał potrzeby zajmować się kwestją, jaki wpływ ma patent niemiecki Nr. 228426 w niniejszej sprawie, gdyż władza pozwana w zaskarżonem orzeczeniu zaznaczyła, że nie uważa tego patentu za bezpośrednio szkodzący nowości wynalazku w patencie Nr. 2301, przyczem nadmieniła w odpowiedzi na skargę, że przytoczyła ten patent niemiecki tylko ubocznie. Stwierdzić zatem należy, że władza pozwana w kwestji, czy zachodzi przeszkoda z art. 3 ust. 2 cyt. rozporządzenia do uznania nowości wynalazku quaestionis, wzięła głównie pod uwagę opisy patentów brytyjskich Dewar'a, czemu dała też wyraz w odpowiedzi na skargę.

Strona skarżąca dla wykazania, że nie zachodzi przeszkoda z art. 3 ust. 2 cyt. prawa do uznania nowości spornego patentu Nr. 2301, wywodzi w odniesieniu do opisów obu patentów Dewar'a, że Dewar w patencie Nr. 13638 stosował do adsorbcji węgiel drzewny, nie będący węglem szczególnie porowatym, a nadto nie używał pary wodnej do wypędzania substancyj pochłoniętych, w patencie zaś Nr. 7808 przewidywał wprawdzie stosowanie w powyższym celu pary wodnej, ale jako ciało chłonne stosował tlenki ziem, wspominając tylko o węglu bez wymienienia węgla szczególnie porowatego. Zdaniem strony skarżącej zdawałoby się więc, że opisy obu patentów Dewar'a nie stanowiły publikacji, odpowiadającej treści art. 3 ust. 2 cyt. prawa. Tymczasem badania władzy pozwanej nie poszły w tym kierunku, lecz w kierunku próby powiązania różnych elementów z różnych patentów. W tem postąpieniu władzy strona skarżąca dopatruje się zasadniczego błędu i twierdzi, że kombinacja stosowania pary wodnej jako środka odpędzania z węgla szczególnie porowatego pochłoniętych ciał lotnych wraz z regeneracją węgla nie była przedtem znana.

Na wywody te należy zaznaczyć, że władza pozwana w odpowiedzi na skargę, rozprawiając się z zarzutem tendencji powiązania różnych elementów z różnych patentów, których publikacje miałyby dopiero łącznie

stac na przeszkodzie uznaniu nowości wynalazku quaestionis, podniosła, iż pominęła właśnie inne publikacje, na jakich Wydział Spraw Spornych się opierał, gdyż uważała za niedopuszczalne tworzenie sztucznej syntezy wynalazku ex post, zlepiając go z różnych publikacyj, niczem ze sobą nie związanych. Co się tyczy natomiast obu patentów Dewar'a, w zaskarżonem orzeczeniu przytoczonych, to władza pozwana w motywach tego orzeczenia stwierdziła, że, jakkolwiek według patentu Nr. 7808/1905, obejmującego rozdzielanie organicznych ciał lotnych oraz regenerację ciała chłonnego parą wodną, do pochłaniania zastosowane są tlenki węgla, to jednak Dewar powołuje się w tym patencie na swój patent wcześniejszy Nr. 13638/1904, dotyczący stosowania węgla jako ciała chłonnego; wychodząc przytem z założenia, że Dewar w patencie Nr. 7808/1905 miał na myśli poza nowo wprowadzonemi ciałami chłonnemi także węgiel jako ciało chłonne, władza pozwana doszła do przekonania, że patent wcześniejszy Nr. 13638/1904 może być uważany za uzupełnienie patentu późniejszego Nr. 7808/1905 i że oba te patenty mogą być wobec tego interpretowane wspólnie jako jedna publikacja. Wobec braku szczegółowych przepisów, któreby stały na przeszkodzie łącznemu traktowaniu tych dwóch patentów, związanych ze sobą w sposób, wskazany przez władzę pozwaną, jako publikacji, mogącej sprowadzić skutki, przewidziane w art. 3 ust. 2 cyt. prawa, NTA uznał, że prawo oceny w tym względzie należało do władzy. Co się zaś tyczy wykonania tej oceny, to strona skarżąca, powołując się na art. 3 ust. 2 ustawy o ochronie wynalazków z 5 lutego 1924, zarzuca, że opinje zapytywanych biegłych nie dają podstawy do przyjęcia przez władzę pozwaną, iż każdy znawca mógł wynalazek, opisany w patencie spornym Nr. 2301, stosować w przemyśle już przed 3 listopada 1916 na podstawie opublikowanych opisów obu patentów Dewar'a, czego dowodem — według zapatrywania skarżącej — jest to, że dany proces nie był przedtem stosowany w przemyśle. Otóż co do opinji biegłych, to skarżąca, omawiając kwestję, czy kombinacja z patentu Nr. 2301 była już uprzednio znana, zajmuje się odpowiedziami biegłych na pytanie: „czy można było przed 3 listopada 1916 przewidzieć, że do wypędzenia pochłoniętych lotnych ciał organicznych dla wszelkich węgli szczególnie porowatych t. zw. czynnych, w szczególności węgli wytwarzanych podług podanego w patencie Nr. 2301 przykładu, będzie odpowiednia para wodna?".

Na podstawie załączonych do akt opinij biegłych NTA stwierdza, że prof. Kuczyński w odpowiedzi na to pytanie oświadczył, iż można było bardzo ściśle przewidzieć, że do wypędzania ciał zaadsorbowanych będzie odpowiednia para wodna, była bowiem już przed 3 listopada 1916 do tego celu używana. Według drugiego znawcy prof. Suchardy można było przewidzieć przed tym dniem, że do wypędzania pochłoniętych lotnych ciał

organicznych wszelkich węgli szczególnie porowatych, t. zw. czynnych, otrzymanych drogą aktywowania termicznego przy użyciu lub bez użycia pary wodnej, będzie odpowiednia para wodna, a wątpliwe wydaje się temu znawcy takie przewidywanie odnośnie do węgli czynnych, otrzymywanych przy współudziale ciał wrażliwych na działanie pary wodnej lub ciał, które z materjałami, użytemi do fabrykacji tych węgli, mogą dawać związki reagujące z parą wodną. Trzeci biegły prof. Iwanowski oświadczył, że przed 3 listopada 1916 można było nie przewidzieć, że do wypędzenia, o którem mowa w pytaniu, będzie odpowiednia para wodna. Jednakże ten sam biegły, omawiając patenty Dewar'a, wyjaśnił także w swej opinji, że użycie węgla i t. d. do celów rozdzielania gazów jest zawarte w patentach Dewar'a, a z ich opisów nie ulega wątpliwości, że mówi się o procesie fabrycznym i że przytoczona na końcu opisu patentu Dewar'a Nr. 7808 mieszanina, zawierająca węgiel, byłaby dziś nazwana węglem aktywnym na nośniku mineralnym. Przytem stwierdził prof. Iwanowski, że dnia 3 listopada 1916 stosowanie węgla wogóle do rozdzielania mieszanin gazowych, czy też par ciał organicznych nie mogło już stanowić wynalazku.

W tym stanie rzeczy Trybunał doszedł do przekonania, że opinja prof. Iwanowskiego nie podważa do tego stopnia odmiennych opinij obu innych biegłych, iżby władza pozwana, wykonując przysługujące jej prawo oceny materjału dowodowego, nie mogła stanąć na stanowisku, że publikacja, obejmująca opisy obu patentów Dewar'a, stoi w istotnej swej treści na przeszkodzie uznaniu nowości wynalazku quaestionis po myśli art. 3 ust. 2 cyt. prawa.

O ile zaś strona skarżąca, opierając się na tekście art. 3 ust. 2 ustawy z 5 lutego 1924, kwestjonuje, czy każdy znawca mógł wynalazek, opisany w patencie Nr. 2301, stosować w przemyśle już przed 3 listopada 1916, i wskazuje przytem na to, że dany proces nie był przedtem stosowany w przemyśle, to Trybunał zaznacza, że, jak to wynika z brzmienia powołanego ostatnio przepisu, wymóg możności stosowania przez każdego znawcę danego wynalazku w przemyśle łączy się ściśle ze sposobem opublikowania, a więc wymóg ten należy rozumieć w tym sensie, że poprzednia publikacja wynalazku, o ile ma być przeszkodą nowości wynalazku w patencie później zgłoszonym, powinna być udostępniona znawcom w danej gałęzi wiedzy w ten sposób, iżby brak należytej jasności i jawności opublikowania nie pozbawiał tych znawców możności stosowania wynalazku w przemyśle; braku zaś w tym kierunku skarżąca nie udowodniła. Oczywiście sprawa samej realizacji wynalazku nie ma ze stanowiska art. 3 ust. 2 cyt. prawa żadnego znaczenia.

Dalej strona skarżąca występuje przeciwko poglądowi władzy po-

zwanej, że zastosowanie węgla szczególnie porowatego, posiadającego znacznie większą zdolność chłonną, niż węgiel wymieniony w przeciwstawionej publikacji, nie uzasadnia ważności spornego patentu; zdaniem skarżącej to stanowisko władzy jest niesłuszne w świetle wymagań art. 3 ust. 2 cyt. prawa, ponieważ do czasu wynalazku, objętego patentem Nr. 2301, nie posiadano sposobów odpowiedniego uwolnienia zwyczajnego węgla drzewnego od pochłoniętych ciał lotnych celem uzyskania ich zpowrotem w tak wysokim procencie, jak to osiągnięto dopiero wskutek wynalazku w patencie Nr. 2301 przez zastosowanie pary wodnej i węgla szczególnie porowatego. Skarżąca wskazuje przytem, że kombinacja elementów nawet znanych, ale nie stosowanych w całokształtcie jako jeden proces dla jednego celu praktycznego, powinna być traktowana jako wynalazek, szczególnie, gdy jest związana z bardzo poważnym efektem w praktyce przemysłowej.

O ile strona skarżąca zarzuty w tym punkcie opiera na postanowieniach art. 3 ust. 2 cyt. prawa, to należy zauważyć, że wskazany ustęp, określający powody braku nowości wynalazku, nie zawiera kryterjów dla oceny słuszności przytoczonych tu wywodów skargi. Władza pozwana bynajmniej nie wykluczyła możliwości traktowania kombinacji elementów, chociażby znanych, jako nowego wynalazku, lecz stanęła zasadniczo na stanowisku, że samo celowe dostosowanie znanych sposobów i metod oraz poszczególnych czynności, jak również zastosowanie znanych środków w lepszym gatunku nie mogą decydować o nowości wynalazku, jeżeli wzmożenie działania technicznego, chociażby było bardzo znaczne, tej tylko zmianie odpowiada, jest więc współmierne z polepszeniem właściwości tego znanego środka. Wychodząc zaś z tych założeń, nie stojących w sprzeczności ani ze wskazanym, ani z żadnym innym przepisem powołanego prawa, mogła władza pozwana przyjąć, że zwiększenie nawet w wysokim stopniu efektu wskutek zastosowania w patencie Nr. 2301 węgla szczególnie porowatego zamiast drzewnego nie kwalifikuje jeszcze wynalazku, tym patentem objętego, jako wynalazku nowego, odmiennego w istocie swej od wynalazku, zawartego w patentach brytyjskich Dewar'a. Zarzut skargi, że władza pozwana, dopuszczając wyjątek od przyjętych przez nią, jak wyżej, zasad dla t. zw. wartości krytycznej w wypadkach osiągnięcia efektu technicznego niewspółmiernie większego, nie uznała zastosowania węgla szczególnie porowatego za taki wyjątek, jest chybiony, albowiem władza pozwana w motywach zaskarżonego orzeczenia zaznaczyła, że w odniesieniu do spornego patentu nie zostało wykazane, iżby węgiel szczególnie porowaty według tego patentu posiadał wartość krytyczną chłonności, ocena zaś, czy zachodzi wyjątek, przewidziany przez władzę na korzyść nowości wynalazku, w braku szczególnych w tym wzglę-

dzie przepisów pozostawiona być musi władzy, orzekającej na podstawie nabytego doświadczenia.

Następnie strona skarżąca wywodzi, że, jak z motywów zaskarżonego orzeczenia można wnosić, Urząd Patentowy mylnie ujmował pojęcie wynalazku z powodu, że chodziło mu nie o praktyczne rozwiązanie pewnego zagadnienia technicznego, czy też o efekt techniczny, korzystny przedewszystkiem w znaczeniu praktycznem, pomimo że, według zdania skarżącej, ustawie chodziło przy ocenie nowości wynalazku w pierwszym rzędzie o praktyczne ulepszenia, mające konkretne znaczenie dla celów przemysłowych. Na wywody te Trybunał zauważa, że jakkolwiek w myśl powołanych w skardze art. 1, 5 i 36 cyt. prawa celem wynalazku jest niewątpliwie jego zastosowanie w przemyśle, to jednak, jeżeli chodzi — jak w niniejszym przypadku — o ocenę nowości wynalazku, ani ze wskazanych artykułów, ani z miarodajnego dla tej kwestji art. 3 ust. 2 nie wynika, by ocena nowości wynalazku miała być zależna od tego, czy wynalazek ma lub może mieć praktyczne zastosowanie w przemyśle, bądź też, czy spodziewany jest korzystny efekt techniczny. Zresztą mając na uwadze przepis art. 39 prawa z 22 marca 1928 względnie art. 33 ustawy z 5 lutego 1924, zabraniający odmowy udzielenia patentu dla braku jego wartości, należy dojść do wniosku, że nie było zamiarem prawodawcy uzależniać ważności i nowości patentu od jego wartości, przejawiającej się w praktycznem i korzystnem zastosowaniu go w przemyśle.

Chybione też jest powoływanie się skarżącej na wyroki zagraniczne, które zdaniem jej rozstrzygały analogiczne zagadnienia; skoro bowiem niema przepisu wiążącego władzę, może ona, ale nie jest obowiązana brać wyroki zagraniczne jako dyrektywy dla własnych rozstrzygnięć.

O ile wreszcie strona skarżąca wskazuje na Konwencję Związkową Paryską z 20 marca 1883 (poz. 58/22 Dz. Ust.), podnosząc, że w analogicznych warunkach w szeregu krajów, należących do Konwencji, uznano wynalazek, zarejestrowany w Polsce pod Nr. 2301, mimo podejmowanych tam ataków na ten wynalazek jako rzekomo nie nowy, to Trybunał zauważa, że w myśl wskazanego w skardze art. 2 Konwencji obywatelom każdego z krajów, zawierających umowę, będą we wszystkich innych krajach Związku w sprawach, dotyczących patentów na wynalazki i t. d., przysługiwały korzyści, jakie odnośne prawa zapewniają własnym obywatelom, a wobec tego będą oni mieli tę samą ochronę, co tamci. Ponieważ orzeczenia władz obu instancyj w niniejszej sprawie zostały wydane na podstawie obowiązujących w tym czasie przepisów prawodawstwa polskiego, zatem NTA uznał, że wskazanym postanowieniom Konwencji stało się zadość.

W wyniku powyższych rozważań należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

Zagadnienie prawne redukuje się do kwestji, czy nowość wynalazku wyłączona jest przez to, że wynalazek obejmuje zespolenie w jedną całość dwóch elementów, z których każdy z osobna był składnikiem innego — już opatentowanego — wynalazku, i czy nowością jest postęp techniczny, polegający na uzyskaniu większego efektu technicznego.

Kwestja sporna wkracza przedewszystkiem w dziedzinę pojęcia wynalazku. Polskie prawo patentowe nie podaje określenia wynalazku, można jednak, opierając się na ogólnem znaczeniu tego pojęcia, wypowiedzieć zasadę, że wynalazkiem jest nietylko oryginalne, lecz także z u p e ł n e rozwiązanie jakiegoś zagadnienia technicznego celem osiągnięcia pewnego efektu zapomocą wskazań, dotyczących bądź to sposobu produkcji, sposobu postępowania, bądź też konstrukcji pewnego przedmiotu lub urządzenia względnie jego sposobu działania. Chroniona jest myśl twórcza.

Gdyby zatem kombinacja poszczególnych elementów, wchodzących w skład innych — już opatentowanych — wynalazków odpowiadała powyższym cechom wynalazku i zawierała dodatkowe pierwiastki twórcze, to ta kombinacja byłaby, mimo zapożyczenia skądinąd tych elementów, wynalazkiem w znaczeniu obowiązującego prawa.

Na tej płaszczyźnie zagadnienie to nie było jednak przedmiotem rozważań NTA, który zajmował się tylko kwestją „nowości" wynalazku. NTA wypowiada w tej mierze następujące zasady interpretacyjne:

1) a. Art. 3 prawa patentowego nie zawiera szczegółowych przepisów, któreby stały na przeszkodzie łącznemu traktowaniu poprzednio opublikowanych, a związanych ze sobą patentów, jako publikacji, pozbawiającej wynalazek cechy nowości, wobec czego prawo oceny w tym względzie należy do władz orzekających.

b. Z uwagi na to nie mógł NTA zakwestjonować zapatrywania władzy, iż cecha nowości nie zachodzi, skoro władza ustaliła istnienie wzajemnie się uzupełniających dwóch publikacyj patentowych, mogących uchodzić za jedną publikację.

2) Sposób i rodzaj dokonanych publikacyj odpowiada — zdaniem NTA — wymogom art. 3 ust. 2 pr. patent., gdyż stanowi udostępnienie wynalazku znawcom w sposób tak jasny i jawny, iż kwestja, czy proces wynalazczy był przed zgłoszeniem spornego wynalazku stosowany w przemyśle, staje się już nieistotna.

3) Moment, iż sporny wynalazek stanowi postęp techniczny, nie uzasadnia nowości wynalazku, a ocena kwestji zwiększenia efektu, jako kryterjum na korzyść nowości, pozostawiona jest w braku szczególnych w tym względzie przepisów uznaniu władzy orzekającej na podstawie nabytych doświadczeń.

4) Ocena nowości wynalazku nie jest zależna od tego, czy wynalazek ma lub może mieć praktyczne zastosowanie w przemyśle, względnie czy spodziewany jest korzystny efekt techniczny, albowiem prawodawca nie uzależnia ważności i nowości patentu od jego wartości, przejawiającej się w praktycznem i korzystnem zastosowaniu go w przemyśle (art. 39 pr. patent.).

Powyższym motywom NTA przeciwstawić należy następujące uwagi:

ad 1a) Polskie prawo patentowe nie określa wprawdzie pojęcia „publikacji", nie uznaje jednak wynalazku za nowy, jeżeli w czasie zgłoszenia w Urzędzie Patentowym był już „opublikowany". Z przepisu tego wynika, że nowość wynalazku wyłączona jest w razie uprzedniego „opublikowania" wynalazku. Z tej zasady można wnioskować, iż dany wynalazek w całości, jako zupełne rozwiązanie pewnego problemu

technicznego, musiałby być opublikowany, a nie wystarcza, że jego poszczególnych składników można się doszukać w innych publikacjach patentowych. W tym ostatnim przypadku nie możnaby przyjąć, że opublikowanie wynalazku nastąpiło w rozumieniu przepisu art. 3 ust. 2 pr. patent.

Kwestja zaś, co jest „publikacją" w rozumieniu ustawy, powinna była być wyjaśniona drogą wykładni przepisu ustawowego. Brak w ustawie szczegółowych określeń w odniesieniu do takiego pojęcia, jakiem jest pojęcie publikacji, nie może być powodem pozostawienia władzy orzekającej prawa oceny z wyłączeniem kontroli instancji kasacyjnej. To też niezrozumiałe jest, dlaczego NTA od tej kontroli się uchylił, odmawiając sobie kompetencji w kwestji, wchodzącej w zakres wykładni ustawy.

ad 1b) Wychodząc z założenia, że w myśl przepisu ustawy tylko opublikowanie wynalazku jest okolicznością wyłączającą nowość, trudno się zgodzić z zapatrywaniem, że publikacje poszczególnych elementów wynalazku — choćby były ze sobą związane — pozbawiają wynalazek cechy nowości.

Zasada taka otwierałaby w praktyce pole do odmawiania nowości wielu wynalazkom, opartym na już istniejących zdobyczach technicznych, i zamykałaby drogę do dalszego rozwoju technicznego, pozbawiając wynalazców naturalnej, a koniecznej odskoczni, którą stanowią dotychczasowe zdobycze techniczne. Zresztą to, co wynalazca „miał na myśli", nie pokrywa się z tem, co zostało opublikowane.

Gdyby polskie prawo patentowe (podobnie jak ustawa austrjacka z 1897 r.) pojęcie publikacji określało jako sposób publicznego ogłoszenia znamion i cech wynalazków taki, który umożliwia biegłym praktyczne jego stosowanie, to w tym razie publikację stanowiłby nietylko tekst zastrzeżeń patentowych, lecz nawet wszelkie domniemane intencje wynalazcy, choćby w tekście nie wyrażone. W myśl jednak art. 3 ust. 2 pr. patent. wynalazek nie jest nowy, gdy został już opublikowany, zatem nowość wynalazku wyłączona jest tylko w przypadku publikacji wynalazku jako takiego, to znaczy, gdy wynalazek objęty jest w całości poprzednio opublikowanemi zastrzeżeniami patentowemi.

Przepis art. 3 ust. 2 jako norma prawna, przewidująca możliwość pozbawienia wynalazcy nabytych praw, stanowi pewnego rodzaju wywłaszczenie z tych praw w interesie ogólnej wolności przemysłowej i wobec tego winien być ten przepis ściśle interpretowany i nie może być przedmiotem wykładni rozciągłej, a już w żadnym razie kwestja ta nie może być pozostawiona swobodnemu uznaniu władz.

ad 2) NTA nie poprzestaje jednak na skonstatowaniu faktu istnienia poprzedniej publikacji, którą na podstawie oceny władzy uznaje za dokonaną, lecz ponadto ze sposobu publikacji wywodzi wniosek, że publikacja była udostępniona znawcom w sposób tak jasny i jawny, iż mieli oni możność stosowania jej w przemyśle, a skarżąca braków w tym kierunku nie udowodniła.

Ten ostatni motyw wychodzi poza ramy pojęcia publikacji, o którem mowa w art. 3 ust. 2 pr. patent. Wedle tego przepisu istnieją bowiem dwa samodzielne i zupełnie odrębne kryterja braku nowości:

I. poprzednia „publikacja" w Polsce lub zagranicą, „albo"

II. stosowanie wynalazku, lub wystawienie na widok publiczny w Polsce w sposób tak jasny i jawny, iż znawca może go w przemyśle stosować.

NTA — zdaniem mojem — niesłusznie interpretuje przepis art. 3 ust. 2 w tym kierunku, iż w swych rozważaniach co do „publikacji", jako czynnika wyłączającego nowość wynalazku, wiąże ze sobą obydwa powyższe wymogi, stwierdzając, iż publika-

cja udostępniona została znawcom w sposób tak jasny i jawny, że umożliwiła im stosowanie wynalazku, i konstatując, „że skarżąca braków w tym kierunku nie udowodniła". Przypisywanie publikacji pewnych, wychodzących poza ramy ustawowej kwalifikacji tego pojęcia, specjalnych cech nie pokrywa się z przepisem art. 3 ust. 2, a to tem bardziej, że NTA łączy z tą tak pojętą publikacją pewne ujemne dla posiadacza patentu konsekwencje i w rezultacie zarzuca skarżącej, że właściwych dowodów nie złożyła, mimo iż udawadnianie tych okoliczności nie było obowiązkiem pozwanego posiadacza patentu.

Zważyć ponadto należy, że brzmienie art. 3 ust. 2 nie uprawnia do pomieszania ze sobą obu przyczyn braku nowości wynalazku, z których druga (stosowanie i wystawianie na widok publiczny) zależy od pewnych dodatkowych warunków i nie pozostaje w bezpośrednim związku z określoną w ustawie tylko ogólnikowo „publikacją", a publikacja, o ileby miała miejsce, wystarczałaby sama przez się do odjęcia wynalazkowi cechy nowości.

ad 3) Skoro — zdaniem NTA — postęp techniczny nie uzasadnia nowości wynalazku, zbyteczne jest pozostawianie tej kwestji uznaniu władzy orzekającej, albowiem w myśl tej zasady nawet skonstatowanie przez władzę istnienia zwiększonego efektu nie byłoby mogło wpłynąć na uznanie wynalazku za nowy. Pozatem stanowisko prawne NTA wyrażone w powyższej formie nie jest zgodne z pojęciem wynalazku, jako wyrazu postępu technicznego, i z normami prawa patentowego, albowiem istnieją specjalne przepisy co do wynalazków ulepszonych (art. 7 i 8 pr. patent.) i w myśl tych przepisów (art. 7) za zgodą właściciela pierwotnego patentu można uzyskać dla ulepszeń patent zależny, który po wygaśnięciu wcześniejszego prawa zamienia się na niezależny. W danym przypadku właściciel wcześniejszego prawa nie kwestjonował uprawnienia patentowego firmy skarżącej, a wogóle nie ustalono, czy poprzednie patenty są jeszcze w mocy i mogą stać na przeszkodzie powstaniu patentu zależnego.

Lepsze urzeczywistnienie uprzedniej koncepcji wynalazczej jest nową myślą twórczą i może być opatentowane, jako istotna zmiana poprzedniego wynalazku. Nowością może przecież być już sam dobór materjału, dającego nieznane dotąd lepsze techniczne efekty. Kombinacja nawet znanych elementów w całość, stwarzającą dotąd nie osiągnięte ulepszenie techniczne, jest również nowością.

NTA stwierdza, że osiągnięcie efektu „niewspółmiernie większego" (t. zw. wartość krytyczna) uzasadnia nowość wynalazku. Staje jednak na stanowisku, iż skoro władza tego efektu nie stwierdziła, a skarżąca faktu tego nie udowodniła, miarodajna jest ocena władzy, oparta na jej doświadczeniach. Tymczasem wyrok NTA reprodukuje wywody Wydziału Odwoławczego, wedle których tenże Wydział uznaje za słuszne pominięcie przez Wydział Spraw Spornych kwestji uzyskiwanego przez sporny wynalazek efektu technicznego i powodowanego przezeń postępu, jako okoliczności nie mogących być podstawą ważności patentu. Ta ostatnia wzmianka wskazuje na fakt, iż kwestje te nie były wogóle badane.

W rezultacie stwierdzić należy, iż ustosunkowanie się do tej kwestji tak pozwanej władzy, jak i NTA, nie było stanowcze i zdecydowane, a operowanie pojęciem „wartości krytycznej" nie ma oparcia w ustawie i wogóle nie daje ścisłego określenia stopnia i nasilenia efektu. Skutkiem tego kwestja istotnego dla sprawy efektu technicznego utonęła w ogólnikowem pojęciu „wartości krytycznej".

ad 4) NTA wysnuwa — zdaniem mojem — niesłuszne wnioski z art. 39 ust. 4 pr. patent., z mocy którego Urząd Patentowy nie ma prawa odmówić udzielenia patentu dlatego, że uważa wynalazek za bezwartościowy. Przepis ten ma na celu ochronę

wynalazców przed bezkrytyczną lub niedostateczną oceną wartości zgłaszanych do opatentowania pomysłów wynalazczych i przemawia raczej przeciw tezie NTA. Gdy jednak — jak to słusznie NTA stwierdza — celem wynalazku jest zastosowanie go w przemyśle, to w konsekwencji jest i być musi miarodajne znaczenie płynącego z wynalazku korzystnego efektu i wartości wynalazku, które to czynniki praktycznie wiążą się z nowością wynalazku. Ocena nowości wynalazku opiera się i opierać się musi na dwóch czynnikach, po pierwsze na porównaniu z już opublikowanemi wynalazkami, i po drugie na zbadaniu, czy poza temi ostatniemi wynalazca stworzył pewne dalsze, dodatkowe wartości.

Niesłuszne jest szczególnie twierdzenie, jakoby w świetle przepisu art. 3 ust. 2 pr. patent. nowość wynalazku nie była zależna od praktycznego zastosowania wynalazku w przemyśle. Wartość wynalazku da się tylko na tej podstawie ocenić. Wynalazek związany jest zresztą z pewną dziedziną przemysłu, zatem cały jego byt prawny musi być oceniany na płaszczyźnie jego praktycznego zastosowania w tym dziale, który stanowi pole jego realizacji. żaden wynalazek nie jest celem sam w sobie, a art. 1 pr. patent. każe pojmować wynalazek jako środek, zmierzający do urzeczywistnienia pewnych celów przemysłowych i handlowych.

Gdy zatem chodzi o ustalenie nowości wynalazku, nie można się odgrodzić od kwestji, czy dany wynalazek zawiera w stosunku do istniejących wynalazków jakieś pierwiastki postępu technicznego, dającego się z korzyścią zużytkować w przemyśle. Wyrażone w tej mierze przez władzę zapatrywania wymagały stanowczo korektury.

Dr. Henryk Maryański

1630.

OCHRONA WYNALAZKÓW.

Zawieszenie postępowania w sprawie o naruszenie patentu.

1. Kodeks postępowania karnego nie przewiduje przerwy (zawieszenia) postępowania celem uzyskania rozstrzygnięcia innego sądu lub urzędu.

2. Przepis art. 5 k. p. k., dotyczący zawieszenia postępowania z przyczyn w nim wskazanych, nie ma zastosowania do wniosków, opartych na art. 25 i 26 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o ochronie wynalazków, wzorów i znaków towarowych.

Postanowienie Izby Karnej (s. 1) SN z 30 marca 1936 1 K. 122/36.

SN, po rozpoznaniu kasacji Prokuratora SN w trybie art. 538 i 539 k. p. k. na postanowienie Sądu Okręgowego w Łodzi z 5 października 1935 w sprawie Józefa S., oskarżonego z art. 27 rozporządzenia Prezydenta

Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust., na mocy art. 538 i 539 k. p. k. postanowienia Sądu Okręgowego w Łodzi z 5 października 1935, z 28 października i 9 listopada 1935[1]) za nieważne z mocy prawa uznaje i sprawę celem rozpoznania temuż Sądowi Okręgowemu przekazuje.

Uzasadnienie.

1. Sąd Okręgowy w Łodzi postanowieniem z 5 października 1935 na zasadzie art. 26 i 27 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust. i art. 5 k. p. k. zawiesił postępowanie w sprawie w sentencji wymienionej, udzielając oskarżonemu trzymiesięcznego terminu do wniesienia skargi, przewidzianej art. 26 pow. rozp.

2. Przepis art. 5 k. p. k., dotyczący zawieszenia postępowania z przyczyn w nim wskazanych, nie ma tu zastosowania. Mogłoby chodzić o swoistą instytucję „przerwy" postępowania, o jakiej mowa w art. 26 pow. rozp. Z powołania jednak w art. 26 artykułu „poprzedniego" (art. 25), jak i z treści obu ustępów art. 26 jest widoczne, że chodzi o przerwę w razie wniesienia powództwa cywilnego.

3. W myśl ust. 3 art. 27 pow. rozp. przepis art. 26 może stosować także sąd karny. Powstaje pytanie, czy przepis ten obowiązuje wobec późniejszego wejścia w życie k. p. k. (Zb. orz. Nr. 44/35 motywy: konkluzja na str. 79 in fine), choćby wniesiono powództwo cywilne na zasadzie art. 74 k. p. k. Art. 1 przep. wprow. k. p. k. uchylił bowiem wszystkie przepisy także szczególne, „dotyczące postępowania przed sądami karnemi powszechnemi". Oczywiście chodzi tylko o dopuszczalność „przerwy" postępowania karnego. Przepisy art. 25 i 28 pow. rozp. zawierają bowiem postanowienia prawa materjalnego bądź procesowo cywilnego. Również ust. 2 art. 26 niewątpliwie obowiązuje w zakresie tymczasowych zarządzeń zgodnie z art. 77 k. p. k.

4. Dopuszczalność „przerwy" quaestionis należy rozważyć z punktu widzenia procesu karnego, który miałby ulec tej przerwie. Jak SN wyjaśnił wielokrotnie, proces adhezyjny toczy się jako część składowa procesu karnego, nie zaś jako odrębne postępowanie cywilno-procesowe (Zb. orz. Nr. 144/32 i inne). W dążeniu do swych celów wykrycia prawdy

---

[1]) Postanowieniem z 5 października 1935 Sąd Okręgowy w Łodzi „wobec zarzutu oskarżonego, że patenty prawnie nie istnieją, która to okoliczność ma dla sprawy istotne znaczenie, z mocy art. 26 i 27 cyt. rozp. Prez. i art. 5 k. p. k. zawiesił postępowanie w powyższej sprawie i udzielił Józefowi S. trzymiesięcznego terminu do wniesienia skargi do Urzędu Patentowego o uznanie patentów firmy Philips za nieważne". — Postanowieniem z 28 października 1935 pozostawił tenże Sąd Okręgowy bez rozpoznania zażalenie firmy N. V. Philips Gloeilampenfabrieken w Eindhoven w Holandji na postanowienie z 5 października 1935. — Postanowieniem z 9 listopada 1935 tenże Sąd pozostawił bez biegu ponowne zażalenie wymienionej firmy.

materjalnej w zakresie potrzebnym dla sprawy karnej i do wymiaru sprawiedliwości karnej nieodwłocznej dochodzeniem okoliczności dla niej niestanowczych, proces karny nie może doznać uszczerbku lub zahamowania dochodzeniem szczegółów ważnych tylko dla roszczeń prywatnoprawnych, o ile te w związku z czynnościami procesu karnego bez jego przewłoki zbadane być nie mogą. Choćby w procesie karnym wniesiono powództwo cywilne, przerwa postępowania byłaby dopuszczalna tylko wtedy, jeśli zezwala na to przepis obowiązujący to postępowanie karne. Stąd konsekwentne przepisy k. p. k., jak art. 371 k. p. k. co do pozostawienia powództwa bez rozpoznania „w całości lub w części“ w razie uznania, że materjał, zebrany w sprawie karnej, nie wystarcza do rozstrzygnięcia powództwa cywilnego.

5. Dopuszczalność „przerwy“ z art. 26 pow. rozp. należy przeto rozważyć w świetle przepisów k. p. k. Kiedy wydano i weszło w życie rozporządzenie z 22 marca 1928 poz. 384 (patrz art. 245), obowiązywały procedury karne dzielnicowe. Wszystkie te procedury przewidywały możność przerwy (zawieszenia — wstrzymania) postępowania w szerszym zakresie, obligatoryjnie lub fakultatywnie, do czasu rozstrzygnięcia innej władzy (art. 27, 29, 30 (1013—1015) u. p. k. 1864 r. Zb. orz. Nr. 5/19, § 5 p. k. 1873 r., § 261 w brzmieniu nas obowiązującem i § 399 p. 4 p. k. 1877 r.). Przepis art. 27 pow. rozp. z 1928 r. poz. 384, nakazujący stosować art. 26 tego rozp., był przeto w zgodzie z zasadami obowiązujących wówczas procedur i wprowadzał tylko jeden wypadek przerwy postępowania gwoli uzyskania orzeczenia innej władzy.

K. p. k. nie przewiduje przerwy (zawieszenia) postępowania celem uzyskania rozstrzygnięcia innego sądu lub urzędu. Sąd karny w myśl art. 7 k. p. k. rozstrzyga samodzielnie wszelkie zagadnienia prawne, nie jest związany orzeczeniem innego sądu lub urzędu, choćby prawomocnem. Bada więc stronę prawną sprawy samodzielnie przy użyciu środków dowodowych przewidzianych procedurą (świadkowie, biegli i t. d.), nie przewlekając sprawy, a tem bardziej nie uzależniając jej biegu od wydania orzeczenia przez inną władzę, choć wolno odczytać (art. 341 k. p. k.) wszelkie „złożone do akt“ dokumenty urzędowe lub prywatne.

Przepis powyższy (art. 7 k. p. k.), umieszczony w dziale pod napisem „Przepisy ogólne“ przed „Księgą I“, głosi jedną z zasad przewodnich procesu. Zasada ta była przedmiotem wyczerpujących i głębokich rozważań Komisji Kodyfikacyjnej, która rozważyła przepisy rozmaitych kodeksów o przedsądzie i złączonej z tem przerwie w postępowaniu (Mot. urzęd. wyd. 1926—1927 do art. 9 str. 104—111). Ważąc wartość przedsądów i skutki „zahamowania“ wymiaru sprawiedliwości karnej, Komisja wprowadziła zasadniczą zmianę w konstrukcji dotychczasowych procesów

karnych dzielnicowych, zaznaczając między innemi, że gdyby się nawet zdarzyło wydanie wyroku karnego skazującego niesłusznie przez rozstrzygnięcie cywilnej podstawy wyroku, a następnie sąd cywilny inaczej ustalił stosunek prawny, to taka okoliczność będzie mogła w większości wypadków służyć za powód wznowienia postępowania, — przesłanki powyższe dotyczą tem bardziej przedsądu w sprawach administracyjnych. Komisja przytacza też przykłady, w jakich tryb postępowania innej władzy, często formalistyczny, musi powodować orzeczenia zupełnie niemiarodajne dla ustalenia prawdy materjalnej, stanowczej w dociekaniach procesowo-karnych.

6. Przyczyny bezwzględnej nieważności (nieważności z mocy prawa) nie są w k. p. k. wyliczone wyczerpująco (Zb. orz. Nr. 44/33, 165/34 w z. VII str. 288—289, 101/30 motywy ad 1). Do takich należy obraza przewodnich zasad danej procedury, jak omawiana niniejszem obraza, powodująca z przyczyn ustawą nieprzewidzianych odmowę wymiaru sprawiedliwości karnej przez wstrzymanie pozaustawowe biegu postępowania na czas nieokreślony. Bezprawność zastosowanych zasadniczych norm postępowania uzasadnia nieważność takiego aktu procesowego z mocy samego prawa (por. E. Beling, Deutsches Reichsstrafprozessrecht; St. Glaser, La nullité absolue... w 1928 r. w belgijskiej „Revue de Droit Penal").

W analogicznem przeto zastosowaniu art. 539 k. p. k. nie następuje uchylenie postanowienia Sądu Okręgowego w Łodzi z 5 października 1935, lecz orzeczenie, stwierdzające jego nieważność, zaczem nie można mówić o zakazie pogorszenia sytuacji oskarżonego, zakaz ten bowiem dotyczy wypadków poza orzeczeniem nieważności o charakterze deklaratoryjnym (Zb. orz. Nr. 44/33). W takim samym wypadku, jak rozpoznany, mógłby każdy sąd I instancji zmienić swe postanowienie, przerywające postępowanie na zasadzie art. 27 ust. 3 i art. 26 rozp. 1928 r. poz. 384, wydane w zakresie kierownictwa procesem (jak zaniechanie dowodu ze świadka już dopuszczonego i t. d.).

Wobec powyższego należało też uznać za nieważne postanowienia dalsze, które zapewniły skuteczność procesowego postanowienia z 5 października 1935.

I. Nie ulega wątpliwości, że art. 5 k. p. k. nie może wogóle wchodzić w rachubę przy zastosowaniu art. 26 rozporządzenia o ochronie wynalazków. Art. 5 k. p. k. wylicza szczegółowo wypadki, w których dopuszczalne jest „zawieszenie" postępowania. Skoro w ich rzędzie niema takiego, o którym mowa w art. 26 cyt. rozp. („zawieszenie" dla wyczekania orzeczenia innego sądu lub urzędu), przeto jest rzeczą jasną, że o „zawieszeniu" nie może być tutaj mowy. O tyle też słuszny jest pogląd SN. Natomiast kwestja, czy art. 26 cyt. rozp. ma względnie może mieć zastosowanie w procesie kar-

nym wobec brzmienia art. 1 przep. wprow. k. p. k., nie została przez SN należycie oświetlona. Jest rzeczą wiadomą, że chociaż art. 1 przep. wprow. k. p. k. zawiera generalną klauzulę uchylającą („wszystkie przepisy, dotyczące postępowania przed sądami karnemi powszechnemi"), wobec której upadałyby nawet „leges priores speciales", to jednak wykładnia sądowa stanęła na słusznem stanowisku, że generalna klauzula uchylająca, nie pozwalająca na utrzymanie w mocy nawet dawnych szczególnych przepisów, dotyczy norm wyłącznie karno-procesowych, nie zaś mieszanych (zob. orzeczenie SN z 6 listopada 1931 poz. 26/32 Zb. orz. i z 16 września 1932 poz. 210/32 Zb. orz.). Cóż stąd wynika? że z zestawienia samych tylko przepisów art. 1 przep. wprow. k. p. k. i art. 26 cyt. rozp. nie wypływa jeszcze bynajmniej, by ten ostatni przepis został uchylony art. 1 przep. wprow. k. p. k. Jasną jest bowiem rzeczą, że przepis art. 26 cyt. rozp. ma właśnie charakter przepisu „mieszanego" (w zestawieniu z art. 25 cyt. rozp., do którego się odwołuje). Istota rzeczy tkwi jednak tutaj w czem innem. Możność stosowania art. 26 cyt. rozp. w postępowaniu karnem opiera się na ust. 3 art. 27 cyt. rozp. Ponieważ ten przepis ma już charakter wyłącznie karno-procesowy (nie „mieszany"), przeto należy przyjąć, że został uchylony art. 1 przep. wprow. k. p. k., a tem samem pozbawiony został prawnego oparcia (o ile chodzi o proces karny) przepis art. 26 cyt. rozp. Słuszną więc wyda się konkluzja, że z chwilą wejścia w życie k. p. k. art. 26 cyt. rozp. nie ma więcej zastosowania w procesie karnym.

II. Wątpliwą wydaje się też wykładnia art. 7 k. p. k., przyjęta przez SN. Jest rzeczą jasną, że przepis tego artykułu uniezależnia wyrok karny od t. zw. przedsądu w postaci posiadania uprzedniego rozstrzygnięcia danej kwestji przez sąd cywilny lub władzę administracyjną. Wyrok cywilny lub orzeczenie administracyjne jest jednym ze środków dowodowych, ulegających swobodnej ocenie sędziego karnego na mocy jego wewnętrznego przekonania (art. 10). Sąd karny może zatem kwestjonować ich zgodność z prawdą materjalną i dojść do odmiennych ustaleń i wniosków. Stąd atoli nie wynika bynajmniej: a) by żadne rozstrzygnięcie sądu cywilnego lub władzy administracyjnej nie miało wiązać sądu karnego, oraz b) by sąd karny w żadnym wypadku nie mógł odroczyć (nie „zawiesić") postępowania celem wyczekania rozstrzygnięcia innego sądu lub władzy.

Ad a) Dzisiaj jest rzeczą bezsporną, że istnieją wyroki cywilne o charakterze prawotwórczym, konstytutywnym (zob. Allerhand, Kilka uwag o wyrokach konstytutywnych, Polski Proces Cywilny 1936 str. 290 i n.). Otóż wyroki konstytutywne z uwagi na to, że nie wyjaśniają stanu rzeczy, lecz stan rzeczy dopiero tworzą (ex nunc), muszą być uszanowane przez sędziego karnego mimo brzmienia art. 7 k. p. k. Artykuł ten nie może bowiem żadną miarą stanowić podstawy do tego, by sędzia karny nie liczył się z pewnym istniejącym stanem prawnym, by stan ten mógł ignorować. Gdy prawomocnie udzielono rozwodu, wówczas sędzia karny nie może uważać nadal danych jednostek za małżeństwo w rozumieniu prawa, chociażby mniemał, że rozwód orzeczono bezpodstawnie, a zatem gdy chodzi o występek z art. 245 k. k., nie może ścigania uzależniać od wniosku drugiego „małżonka" (zob. Śliwiński, Proces karny, 1936, str. 291 i glosa OPA 1521/36). To samo dotyczy prawotwórczych orzeczeń władz administracyjnych. Do tego rodzaju orzeczeń należą w szczególności orzeczenia Urzędu Patentowego, dotyczące udzielenia, unieważnienia lub umorzenia patentu albo wywłaszczenia prawa z patentu. I dlatego też zarówno literatura, jak i praktyka sądów niemieckich stała na stanowisku, że w sprawach karnych o naruszenie patentów i znaków towarowych w miejsce prawa odroczenia (Aussetzungsbefugnis), wynikającego z brzmienia ust. 2 § 262 u. p. k., wstępuje obowiązek odroczenia (Aussetzungspflicht),

gdy podniesiono zarzut nieważności wpisu (zob. Löwe-Rosenberg, die Strafprozessordnung für das Deutsche Reich, 19 wyd., 1933, str. 764).

Wynika stąd zatem, że dopóki istnieje prawomocne orzeczenie Urzędu Patentowego, mocą którego udzielono patentu (art. 41 ust. 1 rozp. o ochronie wynalazków), dopóty sąd karny związany jest tego rodzaju konstytutywnem orzeczeniem, nie może zatem ani badać jego zasadności prawnej, ani też wyczekiwać nowego orzeczenia, sprowokowanego skargą o unieważnienie patentu (art. 46 ust. 1 cyt. rozp.).

Ad b) Z brzmienia art. 7 k. p. k., uniezależniającego sąd karny w interesie prawdy materjalnej od rozstrzygnięć „innego sądu lub urzędu", nie wynika bynajmniej, by sąd ten nie był władny w żadnym wypadku odroczyć rozprawy dla wyczekania rozstrzygnięcia innego sądu lub urzędu. Jak wynika z brzmienia art. 350 § 1 k. p. k. oraz z motywów Komisji Kodyfikacyjnej do tego przepisu, ustawa nie wskazuje przyczyn odroczenia, lecz pozostawia w tej mierze swobodę uznania sądu. Gdy sąd dojdzie do przekonania, że odroczenie rozprawy podyktowane jest interesem procesowym, w szczególności że może się przyczynić do osiągnięcia najwyższego celu procesu, jakim jest zawsze wykrycie prawdy materjalnej, będzie nietylko uprawniony, ale wręcz zobowiązany do wydania postanowienia o odroczeniu (art. 9 k. p. k.). Nie stoi temu bynajmniej na przeszkodzie okoliczność, iż to „wyczekiwane" rozstrzygnięcie (wyrok lub orzeczenie), o ile będzie miało jedynie charakter deklaratywny, nie będzie niczem innem, jak tylko jednym ze środków dowodowych, ulegających swobodnej ocenie sędziego karnego na mocy jego wewnętrznego przekonania (art. 10), tak, jak każdy inny środek dowodowy. Tak bowiem jak każdy inny środek dowodowy, również i takie rozstrzygnięcie, w szczególności w sprawach zawiłych, wymagających specjalnych wiadomości, może się przyczynić do wyświetlenia rzeczywistego stanu rzeczy, względnie wyświetlenie to ułatwić. Tem się też niezawodnie tłumaczy, że ustawa niemiecka, która w § 262, kierując się interesem prawdy materjalnej, w równej mierze jak ustawa polska usamodzielnia sędziego karnego, nietylko nie wzbrania mu odroczenia rozprawy dla wyczekania rozstrzygnięcia innego sądu, ale wręcz go do tego upoważnia (zob. Saunus, Inwieweit ist der Strafrichter durch präjudizielle Entscheidungen des Zivilrichters gebunden? 1918, str. 34).

Z drugiej atoli strony, jak już z powyższego wynika (zob. uwagi ad a), sędzia karny nie może odraczać rozprawy dla wyczekiwania orzeczenia, któreby miało ewentualnie zmieniać już istniejące prawomocne orzeczenie o charakterze konstytutywnym.

III. W świetle powyższych wywodów oraz z uwagi na istotę t. zw. bezwzględnej nieważności orzeczeń sądowych budzi wreszcie poważne wątpliwości stanowisko SN, poczytujące „przerwę" postępowania w myśl art. 26 cyt. rozp. za przyczynę „bezwzględnej nieważności".

Jakkolwiek słuszny jest pogląd SN, iż k. p. k. nie wylicza wyczerpująco przyczyn tego rodzaju nieważności (art. 12, 13, 520 k. p. k.), to jednak trudno będzie, tak de lege ferenda, jak i de lege lata, przyjąć w tym wypadku „bezwzględną nieważność". Mimo iż według dzisiejszego stanu nauki nieuchwytna jest jeszcze granica bezwzględnej nieważności orzeczeń, stwierdzić się musi, że zarówno ustawodawstwa, które przyczyny takiej nieważności wogóle znają, jak i nauka, przyjmują ją tylko wyjątkowo, w przypadkach szczególnie rażących, esencjalnych uchybień procesowych, jedynie wówczas, gdy uznanie i wykonanie danego orzeczenia nie dałoby się pogodzić z zasadami organizacyjnemi i urządzeniami podstawowemi procesu, gdy przyniosłoby, według poczucia prawnego, więcej odrazy, więcej wstrząsów, więcej zgorszenia, aniżeli przejście do porządku dziennego nad danem orzeczeniem (zob. Śliwiński op. cit. str. 237 i glosy OPA 902/34 i 1107/35). Otóż wracając do wypadku quaestionis, nie

można żadną miarą przyjąć, by odroczenie (czy też nawet „zawieszenie“) postępowania dla wyczekania rozstrzygnięcia Urzędu Patentowego stanowiło uchybienie aż w tym stopniu doniosłe. Nie można tego przyjąć przedewszystkiem dlatego, że, jak już wyżej zaznaczono, art. 7 k. p. k. nie stoi zasadniczo na przeszkodzie odraczaniu rozprawy w tym celu, zaczem tego rodzaju postąpienie nawet w razie braku szczególnej podstawy prawnej (art. 26 cyt. rozp.), nie może uchodzić za uchybienie, sprzeczne z „zasadniczą konstrukcją“ k. p. k.; a następnie poczytaniu takiego uchybienia za powód bezwzględnej nieważności stoi na przeszkodzie rodzaj i charakter tego rodzaju przyczyn, wyszczególnionych w k. p. k. Jakkolwiek bowiem, jak już wyżej zaznaczono, przyczyny te nie są wyliczone wyczerpująco, lecz tylko przykładowo, to jednak prawidła wykładni logicznej pozwalają na zaliczenie w poczet tego rodzaju przyczyn tylko takich uchybień, które ciężarem gatunkowym odpowiadają przynajmniej częściowo tym, które zna ustawa. A zdaje się nie ulegać wątpliwości, że uchybienie quaestionis nie może być traktowane pod względem ciężaru gatunkowego na tej samej płaszczyźnie, co uchybienia, o których mowa w art. 12, 13 i 520 k. p. k.

Dla „ustalenia należytej wykładni ustawy“ (art. 538 § 1) w danym wypadku, o wiele właściwsza byłaby droga uchylenia odnośnego postanowienia, zgodnie z art. 539 § 1 k. p. k.

IV. Reasumując powyższe rozważania, dochodzimy do wniosku, że w wypadku quaestionis 1) sąd karny winien był przyjąć za podstawę swego rozstrzygnięcia orzeczenie Urzędu Patentowego, udzielające patentu, nie powinien był więc wyczekiwać nowego w tym przedmiocie orzeczenia, oraz 2) z uwagi na istotę t. zw. bezwzględnej nieważności orzeczeń sądowych nie należało przyjąć tego rodzaju nieważności, a jedynie uchylić odnośne postanowienie, zgodnie z art. 539 § 1 k. p. k.

Stefan Glaser

1631.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Orzeczenie o uchybieniu terminu do odwołania od decyzji zakładu ubezpieczeń pracowników umysłowych.

Na podstawie art. 86 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) urząd wojewódzki nie jest uprawniony do uznania za ostateczną swojej decyzji, oddalającej odwołanie od orzeczenia zakładu ubezpieczeń pracowników umysłowych jako spóźnione. (Teza).

Wyrok NTA z 25 czerwca 1936 l. rej. 2758/34 w sprawie Chrystjana Ilsego przeciw Wojewodzie warszawskiemu w przedmiocie obowiązku ubezpieczenia skarżącego jako pracownika umysłowego.

Zakład Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych w Warszawie decyzją z 11 października 1933 orzekł, że Chrystjan Ilse z tytułu zatrudnienia swego w okresie od 1 marca 1931 do 21 marca 1933 w firmie „Przemysł szmerglowy Nowson Sp. Akc. w Pruszkowie“ nie podlegał obowiązkowi

ubezpieczenia w myśl rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust. Urząd Wojewódzki w Warszawie orzeczeniem z 27 stycznia 1934 oddalił odwołanie Ilsego jako spóźnione, a zarazem powołując się na art. 86 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.), uznał to swoje orzeczenie za ostateczne.

Na to orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego wniósł Ilse skargę do NTA, który rozpoznając sprawę w granicach tejże skargi, rozważył, co następuje:

Art. 86 rozporządzenia o post. admin. jest przepisem prawa formalnego i z tego powodu winien być w myśl ogólnych zasad interpretacji tłumaczony ściśle. Jeżeli zatem pod pojęcie odwołania, o którem mowa w tym przepisie, nie podpadają odwołania od decyzji Z. U. P. U., to nie mógłby on mieć do nich zastosowania nawet w razie, gdyby względy celowości przemawiały za innem rozwiązaniem. A właśnie z art. 1 i 116 rozporządzenia o post. admin. wynika, że postanowienia tego rozporządzenia nie dotyczą postępowania przed zakładami ubezpieczeń pracowników umysłowych, a w następstwie tego, że decyzje tych zakładów, jakoteż odwołania od nich nie są decyzjami względnie odwołaniami w rozumieniu powyższego rozporządzenia. że prawodawca stoi na tem stanowisku, wynika także z art. 1 p. 63 ustawy z 15 marca 1934 poz. 347 Dz. Ust., według którego odwołania od decyzji zakładów u. p. u. winny być wnoszone do właściwej instancji orzekającej za pośrednictwem tych zakładów. Przepis ten byłby wobec art. 89 ust. 1 rozporządzenia o post. admin. zbędny, gdyby już z mocy tego rozporządzenia odwołania od decyzji zakładów u. p. u. były odwołaniami w jego rozumieniu. Art. 86 rozporządzenia o post. admin. nie może więc służyć za podstawę do ograniczenia toku instancyj w wypadkach oddalenia tych odwołań z powodu uchybienia terminowi, zakreślonemu do ich wnoszenia.

Gdy zaś Urząd Wojewódzki zajął w tym względzie odmienne stanowisko, należało zaskarżone orzeczenie uchylić jako niezgodne z ustawą.

1632.

SPRAWY PERSONALNO-SŁUŻBOWE.

Zajmowanie przez emeryta płatnego stanowiska w „instytucjach ubezpieczeń społecznych".

Powszechny Zakład Ubezpieczeń Wzajemnych nie jest instytucją ubezpieczeń społecznych w rozumieniu art. 25 ust. 1 ustawy z 11 grudnia 1923 w brzmieniu poz. 170/31 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 19 listopada 1935 l. rej. 6271/32 w sprawie Dr. Hermana Horowitza przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie emerytury.

Decyzją z 9 lutego 1932 Izba Skarbowa Grodzka w Warszawie zawiadomiła emer. naczelnika wydziału Ministerstwa Pracy i O. S., Dr. Hermana Horowitza, że stosownie do postanowień art. 25 ustawy z 11 grudnia 1923 w brzmieniu, ustalonem ustawą z 18 marca 1931 poz. 170 Dz. Ust., zaopatrzenie emerytalne od 1 kwietnia 1931 mu nie przysługuje, ponieważ wynagrodzenie jego z tytułu zajmowanej posady p. o. dyrektora Powszechnego Zakładu Ubezpieczeń Wzajemnych przewyższa 150% uposażenia, ostatnio pobieranego w służbie czynnej. Odwołania Horowitza, który się uprzednio już zrzekł na przeciąg dwóch lat budżetowych nadwyżki emerytury ponad 300 zł na podstawie art. 23 grudniowej ustawy emerytalnej, od wspomnianej decyzji Ministerstwo Skarbu orzeczeniem z 19 kwietnia 1932 z powołaniem się na art. 25 ustawy z 11 grudnia 1923, w brzmieniu jej ustalonem ustawą z 18 marca 1931 poz. 170 Dz. Ust. ze zmianami wprowadzonemi ustawą z 18 marca 1932 poz. 239 Dz. Ust., z tem uzasadnieniem nie uwzględniło, że Powszechny Zakład Ubezpieczeń Wzajemnych jest instytucją ubezpieczeń społecznych w rozumieniu ust. 1 tegoż artykułu ustawy emerytalnej i z tytułu zajmowanego tam stanowiska zaopatrzenie emerytalne Dr. Horowitza ulega ograniczeniu.

Orzeczenie to jest przedmiotem skargi do NTA, która zarzuca obrazę prawa i wadliwość postępowania.

NTA rozważył, co następuje:

Według ust. 1 art. 25 ustawy emerytalnej w brzmieniu jej wyżej określonem ulega uposażenie emerytalne przewidzianemu w tym przepisie ograniczeniu, m. i. w tym wypadku, gdy emeryt zajmuje płatne stanowisko w instytucji ubezpieczeń społecznych. Za taką instytucję uważa władza pozwana w rozpoznawanej sprawie Powszechny Zakład Ubezpieczeń Wzajemnych. Stanowisko to władzy nie może być uznane za słuszne. Art. 25 ustawy emerytalnej nie zawiera bliższego określenia pojęcia instytucji ubezpieczeń społecznych. Wobec tego pojęcie to ustalone być musi na podstawie innych miarodajnych przepisów. Pojęciem instytucji względnie zakładów ubezpieczeń społecznych operuje rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 26 stycznia 1928 poz. 64 Dz. Ust. o kontroli ubezpieczeń, które to rozporządzenie w art. 132 stwierdza, że przepisy jego nie mają zastosowania do Powszechnego Zakładu Ubezpieczeń Wzajemnych, a w art. 133 stwierdza, iż nie dotyczy ono też zakładów ubezpieczeń społecznych, ustalenie zaś, jakie zakłady należy uważać za zakłady ubezpieczeń społecznych, zleca Ministrowi Skarbu w porozumieniu z Ministrem Pracy i O. S. Z mocy tej delegacji ustawowej wydane zostało rozporządzenie Ministra Skarbu z 22

marca 1928 poz. 483 Dz. Ust., które ustala, że za zakłady ubezpieczeń społecznych uważa się instytucje ubezpieczenia od wypadków, na wypadek choroby (por. np. wyrok z 19 września 1935 l. rej. 932/32), macierzyństwa, niezdolności do pracy, na starość oraz na wypadek braku pracy oraz pracownicze kasy ubezpieczeń (emerytalne, pogrzebowe, pensyjne i t. d.). Już z tych postanowień prawnych wynika, że prawodawca pod mianem zakładów ubezpieczeń społecznych rozumiał takie zakłady, których działalność rozwija się na tle t. zw. potocznie ustawodawstwa socjalnego, innemi słowy działalność, związaną ze stosunkami pracy i wynikającemi z tych stosunków zdarzeniami, dotykającemi pracownika w jego osobie. Nie podpadają tu więc instytucje, których działalność opiera się na stosunku własności czy posiadania i odnosi się do majątku pewnej osoby. Potwierdzenie takiego pojęcia instytucyj społecznych daje obowiązujące już w chwili wydania zaskarżonego orzeczenia rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 29 listopada 1930 poz. 635 Dz. Ust. o organizacji i funkcjonowaniu instytucyj ubezpieczeń społecznych, które za takie instytucje uważa kasy chorych (art. 1) i instytucje oparte na przepisach ubezpieczenia robotników od wypadków, bractwa górnicze i instytucje ubezpieczenia pracowników umysłowych (art. 31). Takie samo pojęcie wspomnianych instytucyj wynika zresztą z art. 1, 17, 55—59, 134—135, 243—244, ust. 3 art. 306 i art. 316 ustawy z 28 marca 1933 poz. 396 Dz. Ust. i z postanowień art. 1 i 4 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 października 1934 poz. 855 Dz. Ust. Tymczasem według art. 1, 4, 6 i 7 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 maja 1927 poz. 410 Dz. Ust. zadaniem Powszechnego Zakładu Ubezpieczeń Wzajemnych jest ubezpieczanie budowli od ognia, ewentualnie także ubezpieczanie ruchomości od ognia, plonów od gradobicia i żywego inwentarza od pomoru. Zakład ten nie rozwija więc działalności na tle t. zw. ustawodawstwa socjalnego, działalności związanej ze stosunkiem pracy ubezpieczonego i wypadkami dotykającemi ubezpieczonego w jego osobie jako pracownika, lecz działalność zakładu opiera się na stosunkach własności czy posiadania pewnej rzeczy przez ubezpieczonego i odnosi się do wypadków, jego rzeczy dotykających.

Z tych powodów uznał NTA, że Powszechny Zakład Ubezpieczeń Wzajemnych nie jest instytucją ubezpieczeń społecznych w rozumieniu wyżej powołanego ustawodawstwa socjalnego; w braku zaś jakiegokolwiek określenia instytucji ubezpieczeń społecznych w przepisach emerytalnych, NTA nie znalazł podstawy do przyjęcia odmiennego kryterjum dla wspomnianego pojęcia w płaszczyźnie ustawy emerytalnej, a w szczególności jej art. 25. Z powyższych zasad NTA, nie wdając się w rozpatrywanie dalszych zarzutów skargi jako w tym stanie rzeczy nieistotnych, uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

Głosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod niemi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1

WYDAWNICTWO:

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH

Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.153

Prenumerata: rocznie (54 arkusze druku) Zł. 40.—
kwartalnie . . . . „ 10.—

Drukarnia „Monolit", Warszawa, Elektoralna 3.